Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune

VERSION COMPLÈTE

(telle qu'elle se lisait le 15 juillet 2014)

OCDE

Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune

Volumes I et II

(Mis à jour le 15 juillet 2014)

OCDE Comité des affaires fiscales

OCDE
DES POLITIQUES MEILLEURES
POUR UNE VIE MEILLEURE

Ce document et toute carte qu'il peut comprendre sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Merci de citer cet ouvrage comme suit :
OCDE (2016), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2014 (Version complète)*, Éditions OCDE, Paris.
http://dx.doi.org/10.1787/9789264239142-fr

ISBN 978-92-64-23912-8 (imprimé)
ISBN 978-92-64-23914-2 (PDF)
ISBN 978-92-64-21871-0 (condensed)

Les corrigenda des publications de l'OCDE sont disponibles sur : *www.oecd.org/editions/corrigenda*.

© OCDE 2016

Vous êtes autorisés à copier, télécharger ou imprimer du contenu OCDE pour votre utilisation personnelle. Vous pouvez inclure des extraits des publications, des bases de données et produits multimédia de l'OCDE dans vos documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel d'enseignement, sous réserve de faire mention de la source OCDE et du copyright. Les demandes pour usage public ou commercial ou de traduction devront être adressées à *rights@oecd.org*. Les demandes d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales peuvent être obtenues auprès du Copyright Clearance Center (CCC) *info@copyright.com* ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) *contact@cfcopies.com*.

AVANT-PROPOS

Cette version complète du Modèle de convention fiscale de l'OCDE contient le texte intégral du *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* tel qu'il se lisait le 15 juillet 2014, y compris les articles et les commentaires correspondants, les positions des économies non membres, la Recommandation du Conseil de l'OCDE, les notes historiques, la liste détaillée des conventions conclues entre les pays membres de l'OCDE et le texte complet d'un certain nombre de rapports relatifs au Modèle de convention qui ont été adoptés après 1977. De nouvelles éditions de ce livre seront publiées régulièrement en fonction des mises à jour périodiques.

Le Modèle de convention fiscale tel qu'il se lisait le 15 juillet 2014 est aussi disponible sous forme livre web et dans une version abrégée. La version livre web correspond à la version complète et offre diverses fonctionnalités telles un large choix de liens facilitant le passage d'un article à son commentaire ; une fonction de recherche rapide ; la possibilité, pour l'utilisateur, d'attacher des notes à des sections précises du texte et d'effectuer des opérations de copier/coller. La neuvième édition de la version abrégée, publiée en septembre 2014, contient uniquement les articles, les commentaires, les positions des économies non membres et la Recommandation du Conseil de l'OCDE.

TABLE DES MATIÈRES

VOLUME I

Introduction I-1
A. Remarques historiques I-1
B. Influence du Modèle de Convention de l'OCDE I-4
C. Présentation du Modèle de Convention I-5

Modèle de convention M-3

Commentaires sur les articles du Modèle de convention fiscale

Commentaires sur l'article 1 ..... C(1)-1
Commentaires sur l'article 2 ..... C(2)-1
Commentaires sur l'article 3 ..... C(3)-1
Commentaires sur l'article 4 ..... C(4)-1
Commentaires sur l'article 5 ..... C(5)-1
Commentaires sur l'article 6 ..... C(6)-1
Commentaires sur l'article 7 ..... C(7)-1
Commentaires sur l'article 8 ..... C(8)-1
Commentaires sur l'article 9 ..... C(9)-1
Commentaires sur l'article 10 ..... C(10)-1
Commentaires sur l'article 11 ..... C(11)-1
Commentaires sur l'article 12 ..... C(12)-1
Commentaires sur l'article 13 ..... C(13)-1
Commentaires sur l'article 14 [supprimé] ..... C(14)-1
Commentaires sur l'article 15 ..... C(15)-1
Commentaires sur l'article 16 ..... C(16)-1
Commentaires sur l'article 17 ..... C(17)-1
Commentaires sur l'article 18 ..... C(18)-1
Commentaires sur l'article 19 ..... C(19)-1
Commentaires sur l'article 20 ..... C(20)-1
Commentaires sur l'article 21 ..... C(21)-1
Commentaires sur l'article 22 ..... C(22)-1
Commentaires sur les articles 23 A et 23 B ..... C(23)-1
Commentaires sur l'article 24 ..... C(24)-1
Commentaires sur l'article 25 ..... C(25)-1
Commentaires sur l'article 26 ..... C(26)-1
Commentaires sur l'article 27 ..... C(27)-1
Commentaires sur l'article 28 ..... C(28)-1
Commentaires sur l'article 29 ..... C(29)-1
Commentaires sur les articles 30 et 31 ..... C(30/31)-1

Positions des économies non membres sur le Modèle de convention fiscale

Introduction P-3
Positions sur l'article 1 . . . . . P(1)-1
Positions sur l'article 2 . . . . . P(2)-1
Positions sur l'article 3 . . . . . P(3)-1
Positions sur l'article 4 . . . . . P(4)-1
Positions sur l'article 5 . . . . . P(5)-1
Positions sur l'article 6 . . . . . P(6)-1
Positions sur l'article 7 . . . . . P(7)-1
Positions sur l'article 8 . . . . . P(8)-1
Positions sur l'article 9 . . . . . P(9)-1
Positions sur l'article 10 . . . . . P(10)-1
Positions sur l'article 11 . . . . . P(11)-1
Positions sur l'article 12 . . . . . P(12)-1
Positions sur l'article 13 . . . . . P(13)-1
Positions sur l'article 14 [supprimé] . . . . . P(14)-1
Positions sur l'article 15 . . . . . P(15)-1
Positions sur l'article 16 . . . . . P(16)-1
Positions sur l'article 17 . . . . . P(17)-1
Positions sur l'article 18 . . . . . P(18)-1
Positions sur l'article 19 . . . . . P(19)-1
Positions sur l'article 20 . . . . . P(20)-1
Positions sur l'article 21 . . . . . P(21)-1
Positions sur l'article 22 . . . . . P(22)-1
Positions sur les articles 23 A et 23 B . . . . . P(23)-1
Positions sur l'article 24 . . . . . P(24)-1
Positions sur l'article 25 . . . . . P(25)-1
Positions sur l'article 26 . . . . . P(26)-1
Positions sur l'article 28 . . . . . P(28)-1
Positions sur l'article 29 . . . . . P(29)-1

Volume II

Rapports antérieurs de l'OCDE concernant le Modèle de convention fiscale . . . . . R-i
Prix de transfert, ajustements corrélatifs et procédure amiable (adopté par le Conseil de l'OCDE le 24 novembre 1982). . . . . R(1)-1
L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique (adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983) . . . . . R(2)-1
L'imposition des revenus provenant de la location de conteneurs (adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983) . . . . . R(3)-1
La sous-capitalisation (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1986) . . . . . R(4)-1

Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés écran (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986) . . . . . R(5)-1
Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986) . . . . . R(6)-1
L'imposition des revenus des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 mars 1987) . . . . . R(7)-1
Dérogation aux conventions fiscales (adopté par le Conseil de l'OCDE le 2 octobre 1989) . . . . . R(8)-1
Problèmes posés par l'application et l'interprétation de la règle des 183 jours (adopté par le Conseil de l'OCDE le 24 octobre 1991). . . . . R(9)-1
Régime fiscal appliqué aux logiciels (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992) . . . . . R(10)-1
Cas triangulaires (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992) . . . . . R(11)-1
Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger (adopté par le Conseil de l'OCDEle 23 juillet 1992) . . . . . R(12)-1
Attribution de revenus aux établissements stables (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993). . . . . R(13)-1
Les crédits d'impôt fictif – Un réexamen de la question (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997). . . . . R(14)-1
L'application du Modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes (adopté par le Comité des affaires fiscales le 20 janvier 1999) . . . . . R(15)-1
Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (adopté par le Comité des affaires fiscales le 27 janvier 2000) . . . . . R(16)-1
La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales (adopté par le Comité des affaires fiscales le 7 novembre 2002) . . . . . R(17)-1
La classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique (adopté par le Comité des affaires fiscales le 7 novembre 2002). . . . . R(18)-1
Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) (adopté par le Comité des affaires fiscales le 7 novembre 2002) R(19)-1
Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu (adopté par le Comité des affaires fiscales le 16 juin 2004). . . R(20)-1
Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales (adopté par le Comité des affaires fiscales le 30 janvier 2007) . . . . . R(21)-1
Fiscalité et non-discrimination (adopté par le Comité des affaires fiscales le 20 juin 2008) . . . . . R(22)-1

Application des conventions fiscales aux sociétés de placement immobilier (adopté par le Comité des affaires fiscales le 20 juin 2008) . . . . . R(23)-1

Accorder le bénéfice des conventions fiscales aux revenus d'organismes de placement collectif (adopté par le Comité des affaires fiscales le 23 avril 2010) . . . . . R(24)-1

Questions posées par les permis/crédits d'émission au regard des conventions fiscales (adopté par le Comité des affaires fiscales le 26 juin 2014) . . . . . R(25)-1

Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (adopté le 26 juin 2014 par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE) . . . . . R(26)-1

Appendice I. Liste des conventions fiscales concernant le revenu et la fortune entre pays membres de l'OCDE A-3

Appendice II. Recommandation du Conseil de l'OCDE relative au Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune. A-47

Volume I

INTRODUCTION

MODÈLE DE CONVENTION

COMMENTAIRES

POSITIONS DES ÉCONOMIES NON MEMBRES

INTRODUCTION

1. La double imposition juridique internationale peut être définie d'une manière générale comme l'application d'impôts comparables dans deux (ou plusieurs) États au même contribuable, pour le même fait générateur et pour des périodes identiques. Ses effets néfastes sur l'échange de biens et services et sur les mouvements de capitaux, de technologie et de personnes sont si bien connus qu'il est superflu de souligner l'importance d'une suppression des obstacles que constitue la double imposition pour le développement des relations économiques entre les pays.

2. Les pays membres de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques ont pris conscience depuis longtemps de la nécessité de clarifier, unifier et garantir la situation fiscale des contribuables qui exercent des activités commerciales, industrielles, financières ou autres dans d'autres pays grâce à l'application par tous les pays de solutions communes aux cas de double imposition identiques.

3. Tel est le principal objet du Modèle de l'OCDE de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, qui permet de régler uniformément les problèmes qui se posent le plus couramment dans le domaine de la double imposition juridique internationale. Comme l'a recommandé le Conseil de l'OCDE[1], les pays membres, lorsqu'ils concluent ou révisent des conventions bilatérales, devraient se conformer à ce Modèle de Convention à la lumière de l'interprétation qui en est donnée dans les Commentaires et compte tenu des réserves qui y figurent et leurs administrations fiscales devraient suivre ces Commentaires, tels que modifiés de temps à autre et sous réserve des observations qu'elles ont formulées sur ceux-ci, lorsqu'elles sont appelées à appliquer et interpréter les dispositions de leurs conventions fiscales bilatérales qui sont basées sur le Modèle de Convention.

A. Remarques historiques

4. Des progrès avaient déjà été réalisés en vue de la suppression de la double imposition au moyen de conventions bilatérales ou de mesures unilatérales lorsque le Conseil de l'Organisation Européenne de Coopération Économique (OECE) a adopté sa première Recommandation concernant la double imposition le 25 février 1955. À cette époque, 70 conventions générales bilatérales avaient été signées entre les pays qui sont actuellement membres de l'OCDE. Cela était dû dans une large mesure aux travaux entrepris en 1921 par la Société des Nations. Ces travaux ont abouti à l'établissement en 1928 des premiers modèles de convention bilatérale et finalement des modèles de

1 Voir l'annexe II dans le volume II.

convention de Mexico (1943) et de Londres (1946) dont les principes ont été suivis avec certaines variantes dans un grand nombre de conventions bilatérales conclues ou révisées au cours de la décennie suivante. Toutefois, aucun de ces modèles de convention n'a été admis en totalité ou d'une manière unanime. De plus, ces modèles présentaient sur plusieurs points essentiels des différences considérables et certaines lacunes.

5. L'interdépendance et la coopération économique croissante des pays membres de l'OECE au cours de la période d'après-guerre ont fait ressortir de plus en plus clairement la nécessité de mesures destinées à empêcher la double imposition internationale. Il est apparu nécessaire d'étendre le réseau des conventions fiscales bilatérales à tous les pays membres de l'OECE, et par la suite de l'OCDE, dont un certain nombre n'avaient jusqu'alors conclu que très peu de conventions tandis que d'autres n'en avaient conclu aucune. En outre, il est devenu de plus en plus souhaitable d'harmoniser ces conventions en conformité avec des principes, des définitions, des règles et des méthodes uniformes et de parvenir à un accord sur une interprétation commune dans ce domaine.

6. C'est dans ce nouveau contexte que le Comité fiscal a entrepris ses travaux en 1956 en vue d'élaborer un projet de convention qui permette effectivement de résoudre les problèmes de double imposition entre pays membres de l'OCDE et qui soit acceptable par l'ensemble de ses pays membres. De 1958 à 1961, le Comité fiscal a établi quatre rapports intérimaires avant de présenter en 1963 son rapport final intitulé *Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune*[1]. Le Conseil de l'OCDE a adopté le 30 juillet 1963 une Recommandation visant à éviter la double imposition et il a demandé aux gouvernements des pays membres de se conformer à ce Projet de Convention lors de la conclusion ou de la révision de leurs conventions bilatérales.

7. Le Comité fiscal de l'OCDE avait envisagé, lorsqu'il a présenté son rapport de 1963, que le Projet de Convention puisse être révisé à un stade ultérieur à la suite d'études supplémentaires. Une telle révision s'est avérée également nécessaire pour tenir compte de l'expérience acquise dans les pays membres lors de la négociation ou de l'application pratique de conventions bilatérales ainsi que des modifications intervenues dans les systèmes fiscaux de ces pays, du renforcement des relations fiscales internationales, du développement de nouveaux secteurs d'activités et de l'émergence de nouvelles formes complexes d'organisation des entreprises au niveau international. Pour toutes ces raisons, le Comité fiscal et, après 1971, son successeur, le Comité des affaires fiscales, ont entrepris la révision du Projet

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

de convention de 1963 et des Commentaires qui s'y rapportent. Ces travaux ont abouti à la publication en 1977 d'un nouveau Modèle de Convention et de nouveaux Commentaires[1].

8. Les facteurs qui avaient entraîné la révision du Projet de Convention de 1963 ont continué à exercer leurs effets et, à plusieurs égards, les pressions en faveur d'une révision du Modèle de Convention et de son adaptation aux nouvelles conditions économiques se sont progressivement accrues. De nouvelles technologies sont apparues et, au même moment, il y a eu des changements fondamentaux dans la façon de mener des transactions transfrontalières. Les stratagèmes d'évasion et de fraude fiscales se sont perfectionnés. Le processus de globalisation et de libéralisation des économies des pays membres de l'OCDE s'est également accéléré durant la décennie 1980-1990. Dans le cadre de son programme de travail normal, le Comité des affaires fiscales, et en particulier son Groupe de Travail no. 1, a donc continué, après 1977, à examiner les différents aspects liés directement ou indirectement au Modèle de Convention de 1977. Ces travaux ont abouti à un certain nombre de rapports, dont certains recommandaient des modifications du Modèle de Convention et de ses Commentaires[2].

9. En 1991, constatant que la révision du Modèle de Convention et des Commentaires était devenue un processus continu, le Comité des affaires fiscales a décidé d'adopter le concept d'un Modèle de Convention actualisé périodiquement qui offrirait des mises à jour périodiques et plus rapides sans l'obligation d'attendre une révision complète. Il a donc été décidé de publier une version révisée du Modèle de Convention qui tienne compte des travaux effectués depuis 1977 en y intégrant certaines des recommandations formulées dans les rapports mentionnés ci-dessus.

10. Compte tenu du fait que l'influence du Modèle de Convention s'est exercée bien au-delà des pays membres de l'OCDE, le Comité a en outre décidé que le processus de révision devrait être ouvert afin de bénéficier de l'apport des pays non membres, des autres organisations internationales et des autres intéressés. Il a semblé que ces contributions extérieures aideraient le Comité des affaires fiscales dans ses activités de mise à jour du Modèle de Convention en fonction de l'évolution des réglementations et principes fiscaux internationaux.

11. C'est pourquoi a été publié en 1992 le Modèle de Convention sous forme de classeurs. Contrairement au Projet de convention de 1963 et au Modèle de Convention de 1977, le Modèle révisé ne représentait pas l'aboutissement

1 *Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune*, OCDE, Paris, 1977.

2 Un certain nombre de ces rapports ont été publiés et sont reproduits dans le volume II.

d'une révision complète mais plutôt la première étape d'un processus de révision continue devant se concrétiser par des mises à jour périodiques de façon que le Modèle de Convention reflète à tout moment avec exactitude les positions des pays membres.

11.1 Les positions d'un certain nombre de pays non membres sur le Modèle de Convention ont été ajoutées dans un deuxième volume dans le cadre d'une de ces mises à jour, effectuée en 1997. Cet ajout reflète l'influence croissante du Modèle de Convention au-delà de la zone de l'OCDE (voir ci-dessous). Un certain nombre de rapports antérieurs qui ont été à l'origine de changements au Modèle de Convention ont été ajoutés au même moment.

B. Influence du Modèle de Convention de l'OCDE

12. Depuis 1963, le Modèle de Convention de l'OCDE a eu des répercussions considérables sur la négociation, l'application et l'interprétation des conventions fiscales.

13. En premier lieu, les pays membres de l'OCDE se sont conformés dans une large mesure au Modèle de Convention lors de la conclusion ou de la révision de conventions bilatérales. Les progrès réalisés dans la suppression de la double imposition entre pays membres apparaissent dans la progression rapide du nombre de conventions conclues ou révisées depuis 1957 conformément aux recommandations du Conseil de l'OCDE. Cependant, pour évaluer l'importance du Modèle de Convention, il faut prendre en compte non seulement le nombre de conventions conclues entre pays membres[1] mais aussi le fait que, conformément aux recommandations du Conseil de l'OCDE, ces conventions suivent la même structure et comportent dans la plupart des cas les principales dispositions du Modèle de Convention. L'existence du Modèle de Convention a facilité les négociations bilatérales entre pays membres de l'OCDE et a permis de parvenir à l'harmonisation souhaitable entre leurs conventions bilatérales dans l'intérêt aussi bien des contribuables que des administrations nationales.

14. En second lieu, l'influence du Modèle de Convention s'est exercée bien au-delà de la zone de l'OCDE. Il a été utilisé comme document de référence essentiel dans les négociations entre pays membres et pays non membres, et même dans les négociations entre pays non membres, ainsi que dans les travaux menés par d'autres organisations internationales mondiales ou régionales dans le domaine de la double imposition et des problèmes qui y sont liés. En particulier, il a été utilisé pour servir de base à la rédaction initiale et à la révision subséquente du Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en

1 L'annexe I du volume II contient la liste de ces conventions.

développement[1], qui reprend pour une bonne part les dispositions et les Commentaires du Modèle de Convention de l'OCDE. Cette influence croissante du Modèle de Convention dans les pays non membres a été à l'origine de la décision, prise en 1997, d'ajouter au Modèle de Convention les positions d'un certain nombre de ces pays sur les articles du Modèle et les Commentaires qui s'y rapportent.

15. En troisième lieu, le fait que les dispositions du Modèle de Convention soient admises dans le monde entier et leur insertion dans la plupart des conventions bilatérales ont contribué à faire des Commentaires portant sur les dispositions du Modèle de Convention un guide largement reconnu pour l'interprétation et l'application des dispositions des conventions bilatérales existantes. Cela a facilité l'interprétation et l'application de ces conventions bilatérales selon des principes communs. À mesure que le réseau de conventions fiscales se développe, un tel guide ne peut que prendre de plus en plus d'importance.

C. Présentation du Modèle de Convention

Titre du Modèle de Convention

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

Grandes lignes du Modèle de Convention

17. Le Modèle de Convention commence par indiquer son champ d'application (Chapitre I) et par définir certains termes (Chapitre II). La partie la plus importante est constituée des Chapitres III à V qui définissent les compétences de chacun des deux États contractants en matière d'imposition du revenu et de la fortune et les modalités de suppression de la double

1 *Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*, Publications des Nations Unies, New York, première édition 1980, troisième édition 2011.

imposition juridique internationale. Ils sont suivis de dispositions spéciales (Chapitre IV) et des dispositions finales (entrée en vigueur et dénonciation, Chapitre VII).

Champ d'application et définitions

18. La Convention s'applique à toutes les personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants (article 1). Elle s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune, qui sont décrits d'une manière générale à l'article 2. Certains termes utilisés dans plus d'un article de la Convention sont définis au Chapitre II. D'autres termes tels « dividendes », « intérêts », « redevances » et « biens immobiliers » sont définis dans les articles qui traitent de ces questions.

Imposition des revenus et du capital

19. Afin de supprimer la double imposition, la Convention établit deux catégories de règles. En premier lieu, les articles 6 à 21 déterminent pour les différentes catégories de revenu, les compétences fiscales respectives de l'État de la source ou du situs et de l'État de résidence, et l'article 22 procède de la même manière en ce qui concerne la fortune. Dans le cas d'un certain nombre d'éléments de revenu et de fortune, une compétence fiscale exclusive est attribuée à l'un des États contractants. Ainsi, l'autre État contractant ne peut prélever aucun impôt et la double imposition se trouve totalement évitée. En règle générale, cette compétence fiscale exclusive est conférée à l'État de résidence. Pour d'autres éléments de revenu et de capital, la compétence fiscale n'est pas exclusive. En ce qui concerne deux catégories de revenu (dividendes et intérêts), les deux États partagent la compétence fiscale mais le montant d'impôt que peut percevoir l'État de la source est limité. En second lieu, dans la mesure où ces dispositions confèrent à l'État de la source ou du situs une compétence fiscale intégrale ou limitée, l'État de résidence doit accorder un allégement de manière à éviter la double imposition. Tel est l'objet des articles 23 A et 23 B. La Convention laisse aux États contractants le choix entre deux méthodes d'allégement, à savoir la méthode de l'exemption et la méthode de l'imputation.

20. Les revenus et la fortune peuvent être classés en trois catégories selon le régime applicable à chacune de ces catégories dans l'État de la source ou du situs :

— les revenus et la fortune qui peuvent être imposés sans limitation dans l'État de la source ou du situs ;

— les revenus qui peuvent être soumis à une imposition limitée dans l'État de la source ou du situs ;

— les revenus et la fortune qui ne peuvent être imposés dans l'État de la source ou du situs.

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

— les revenus de biens immobiliers situés dans cet État (y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières), les gains tirés de l'aliénation de ces biens et de la fortune constituée par ces biens (article 6 et paragraphe 1 des articles 13 et 22) ainsi que les gains tirés de l'aliénation d'actions qui tirent plus de 50 pour cent de leur valeur de ces biens (paragraphe 4 de l'article 13) ;

— les bénéfices d'un établissement stable situé dans cet État, les gains réalisés à la suite de l'aliénation de cet établissement stable, et la fortune constituée par des biens mobiliers faisant partie de l'actif de cet établissement stable (article 7 et paragraphe 2 des articles 13 et 22) ; exception : si l'établissement stable est utilisé pour des activités de transport maritime international, de navigation intérieure et de transport aérien international (voir paragraphe 23 ci-dessous) ;

— les revenus des activités d'artistes et sportifs exercées dans cet État, indépendamment de la question de savoir si les revenus sont attribués à l'artiste ou au sportif lui-même ou à une autre personne (article 17) ;

— les tantièmes versés par une société qui est un résident de cet État (article 16) ;

— les rémunérations au titre d'un emploi salarié du secteur privé exercé dans cet État, à moins que le salarié n'y séjourne pendant une période n'excédant pas au total 183 jours au cours de toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée et que certaines conditions ne soient remplies, ainsi que les rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international ou à bord d'un bateau si le siège de direction effective de l'entreprise est situé dans cet État (article 15) ;

— sous réserve de certaines conditions, les rémunérations et pensions versées aux membres de la fonction publique (article 19).

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

— dividendes : à conditin que la participation génératrice de dividendes ne se rattache pas effectivement à un établissement stable situé dans l'État de la source, cet État doit limiter l'impôt qu'il prélève à 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paye les dividendes et 15 pour cent de leur montant brut dans les autres

cas (article 10) ;

— intérêts : sous réserve de la même limitation que dans le cas des dividendes, l'État de la source doit limiter le montant de l'impôt qu'il prélève à 10 pour cent du montant brut des intérêts, pour autant que ceux-ci n'excèdent pas un montant normal (article 11).

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

24. Lorsqu'un contribuable qui est un résident d'un État contractant perçoit des revenus de sources situées dans l'autre État contractant ou y possède des éléments de fortune qui, d'après la Convention, ne sont imposables que dans l'État de résidence, il ne se pose pas de problème de double imposition puisque l'État de la source ou du situs doit éviter d'imposer ces éléments de revenu ou de fortune.

25. Lorsqu'au contraire, les revenus ou la fortune peuvent, conformément à la Convention, être imposés dans certaines limites ou sans aucune limite dans l'État de la source ou du situs, l'État de résidence a l'obligation d'éliminer la double imposition, ce qui peut se faire par l'une ou l'autre des méthodes suivantes :

— la méthode de l'exemption : le revenu ou la fortune qui est imposable dans l'État de la source ou du situs est exonéré dans l'État de résidence mais peut être pris en compte dans la détermination du taux d'imposition applicable au revenu ou à la fortune résiduelle du contribuable ;

— la méthode de l'imputation : le revenu ou la fortune imposable dans l'État de la source ou du situs est imposé dans l'État de résidence, mais l'impôt perçu dans l'État de la source ou du situs est imputé sur l'impôt prélevé par l'État de résidence sur ces revenus ou cette fortune.

25.1 Il résulte des explications précédentes que, dans toute la Convention, l'expression « sont imposables d ans » un État contractant signifie que cet État a le droit d'imposer le revenu auquel la disposition pertinente s'applique et que cette expression est sans effet sur le droit d'imposition de l'autre État contractant, sauf par le biais de l'application de l'article 23 A ou 23 B lorsque cet autre État est l'État de résidence.

Dispositions spéciales

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

— l'élimination de la discrimination fiscale dans diverses circonstances (article 24) ;

— l'application d'une procédure amiable en vue d'éliminer la double imposition et de résoudre les désaccords concernant l'interprétation de la Convention (article 25) ;

— l'échange de renseignements fiscaux entre les autorités fiscales des États contractants (article 26) ;

— l'assistance au recouvrement par chacun des États contractants au profit de l'autre État (article 27) ;

— le traitement fiscal des membres des missions diplomatiques et postes consulaires en conformité avec le droit international (article 28) ;

— l'extension territoriale de la Convention (article 29).

Observations générales sur le Modèle de Convention

27. Dans la mesure du possible, le Modèle de Convention prévoit dans chaque cas une règle unique. Toutefois, sur certains points, il a semblé nécessaire de laisser à la Convention une certaine souplesse qui soit compatible avec une application efficace du Modèle de Convention. Par conséquent, les pays membres disposent d'une certaine latitude, par exemple dans la fixation du taux de l'impôt retenu à la source sur les dividendes et intérêts et dans le choix de la méthode utilisée pour éliminer la double imposition. De plus, dans certains cas, des dispositions alternatives ou additionnelles sont mentionnées dans les Commentaires.

Commentaires sur les articles

28. Pour chacun des articles de la Convention, il existe des commentaires détaillés qui sont destinés à en illustrer ou interpréter les dispositions.

29. Comme les Commentaires ont été rédigés et acceptés par les experts représentant, au sein du Comité des affaires fiscales, les gouvernements des

pays membres, ils sont d'une importance particulière dans le développement du droit fiscal international. Bien que les Commentaires ne soient pas destinés à être annexés d'une manière ou d'une autre aux conventions qui seront signées par les pays membres, qui seules constituent des instruments juridiques internationaux ayant force obligatoire, ils peuvent néanmoins être très utiles dans l'application et l'interprétation des conventions et en particulier dans le règlement des différends éventuels.

29.1 Les administrations fiscales des pays membres consultent régulièrement les Commentaires pour interpréter les conventions fiscales bilatérales. Les Commentaires sont utiles à la fois pour régler au jour le jour des points de détail et pour résoudre des questions plus larges concernant l'objet des diverses dispositions. Les administrations fiscales attachent un grand poids aux directives contenues dans les Commentaires.

29.2 De même, les contribuables utilisent très largement les Commentaires pour l'exercice de leurs activités et la planification de leurs opérations et de leurs investissements. Les Commentaires jouent un rôle particulièrement important dans les pays où il n'existe pas de procédure permettant d'obtenir de l'administration fiscale une décision préalable sur un point de fiscalité, car ils constituent parfois dans ce cas la seule source d'interprétation utilisable.

29.3 Les tribunaux ont de plus en plus à connaître des conventions fiscales bilatérales et ils utilisent de plus en plus les Commentaires pour rendre leurs jugements. D'après les informations rassemblées par le Comité des affaires fiscales, il est fait référence aux Commentaires dans les décisions publiées des tribunaux d'une grande majorité des pays membres. Dans bien des cas, ils sont abondamment cités et analysés, et ont souvent joué un rôle clé dans les délibérations du juge. Le Comité estime que cette tendance se poursuivra à mesure que le réseau mondial de conventions fiscales deviendra de plus en plus dense et que les Commentaires seront de plus en plus largement acceptés comme source importante d'interprétation.

30. Des observations sur les Commentaires ont parfois été insérées à la demande de certains pays membres qui n'étaient pas en mesure d'adhérer à l'interprétation donnée dans les Commentaires sur l'article concerné. Ces observations ne traduisent donc pas un désaccord avec le texte de la Convention mais fournissent une indication utile sur la manière dont ces pays appliqueront les dispositions de l'article en question. Dans la mesure où les observations sont relatives à l'interprétation des articles donnée par les Commentaires, aucune observation n'est nécessaire afin d'indiquer qu'un pays désire modifier la rédaction d'une clause alternative ou additionnelle dont l'inclusion dans les conventions bilatérales est autorisée par les Commentaires.

Réserves de certains pays membres sur des dispositions de la Convention

31. Malgré le fait que tous les pays sont d'accord avec les objectifs et les principales dispositions du Modèle de Convention, presque tous ont formulé sur certaines dispositions des réserves qui sont reproduites dans les Commentaires sur les articles concernés. Les pays n'ont pas eu besoin de formuler des réserves afin d'indiquer leur intention d'utiliser les dispositions supplémentaires ou différentes qui peuvent, selon les Commentaires, être incluses dans des conventions bilatérales ou de modifier la rédaction d'une disposition du Modèle afin de confirmer ou d'y incorporer une interprétation proposée dans les Commentaires. Il est entendu que dans la mesure où des réserves ont été formulées par un pays membre, les autres pays membres, lors de négociations avec ce pays en vue de la conclusion de conventions bilatérales, gardent leur liberté d'action conformément au principe de réciprocité.

32. Le Comité des affaires fiscales estime que ces réserves devraient être jugées par rapport aux nombreuses questions sur lesquels un consensus a pu être obtenu lors de l'élaboration de la Convention.

Relations avec les versions précédentes

33. Lors de l'élaboration du Modèle de Convention de 1977, le Comité des affaires fiscales avait examiné les problèmes qui auraient pu être posés par des conflits d'interprétation dus à des modifications apportées au texte des articles ou des Commentaires du Projet de Convention de 1963. À ce moment là, le Comité avait estimé que les conventions qui étaient alors en vigueur devaient, dans la mesure du possible, être interprétées dans l'esprit des Commentaires révisés, même si ces conventions ne comportaient pas encore les précisions apportées par le Modèle de Convention de 1977. Il avait par ailleurs été indiqué que les pays membres souhaitant clarifier leur position à cet égard pouvaient le faire par un échange de lettres entre les autorités compétentes conformément à la procédure amiable et que, même en l'absence d'un tel échange de lettres, ces autorités pouvaient aussi suivre cette interprétation dans les procédures amiables concernant des cas particuliers.

34. Cette position est toujours celle du Comité et elle est donc applicable aux modifications qui ont été apportées depuis 1977 aux articles du Modèle de Convention ou aux Commentaires.

35. Il est évident que les modifications des articles du Modèle et les modifications apportées aux Commentaires qui en sont la conséquence directe ne doivent pas être prises en compte dans l'interprétation ou l'application de conventions précédemment conclues lorsque les dispositions de ces conventions diffèrent, quant au fond, des articles modifiés. Toutefois, toute autre modification ou addition apportée aux Commentaires devrait

normalement être applicable en ce qui concerne l'interprétation et l'application des conventions conclues avant leur adoption puisqu'elle correspond à un consensus entre les pays membres de l'OCDE quant à l'interprétation qu'il y a lieu de donner des dispositions existantes ou quant à leur application à des situations spécifiques.

36. Quoique le Comité estime que les modifications apportées aux Commentaires doivent être prises en compte aux fins de l'interprétation et de l'application des conventions conclues avant l'adoption de ces modifications, il considère erronée toute forme d'interprétation *a contrario* qui consisterait à inférer d'une modification d'un article du Modèle de Convention ou des Commentaires que la version précédente de cet article ou de ces Commentaires entraînait des conséquences différentes de celles résultant de la nouvelle version de cet article ou de ces Commentaires. Puisque plusieurs modifications ont pour objet de simplement clarifier, et non de changer, la portée des articles ou des Commentaires, une telle interprétation *a contrario* s'avérerait erronée dans plusieurs cas.

36.1 Les administrations fiscales des pays membres suivent les principes généraux énoncés dans les quatre paragraphes qui précèdent. Le Comité des affaires fiscales estime que les contribuables peuvent aussi juger utile de consulter des versions ultérieures des Commentaires pour interpréter des conventions antérieures.

Convention multilatérale

37. Lors de l'élaboration du Projet de Convention de 1963 et du Modèle de Convention de 1977, le Comité des affaires fiscales avait examiné la possibilité de conclure une convention fiscale multilatérale et il était parvenu à la conclusion que cela soulèverait de grandes difficultés. Il avait toutefois reconnu qu'il devrait être possible à certains groupes de pays membres d'examiner la possibilité de conclure une telle convention entre eux, sur la base du Modèle de Convention et sous réserve de certaines adaptations que pourraient rendre nécessaires les objectifs particuliers poursuivis par ces pays.

38. La Convention nordique concernant l'imposition du revenu et de la fortune entre le Danemark, la Finlande, l'Islande, la Norvège et la Suède, qui a été conclue en 1983 et modifiée en 1987, 1989 et 1996[1], constitue un exemple pratique d'une telle convention multilatérale entre un groupe de pays membres et respecte dans une large mesure les dispositions du Modèle de Convention.

1 Les îles Féroé sont également signataires des Conventions de 1989 et 1996.

39. Il y a lieu de mentionner aussi la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale qui a été élaborée dans le cadre du Conseil de l'Europe sur la base d'un premier projet établi par le Comité des affaires fiscales et qui est entrée en vigueur le 1er avril 1995.

40. Malgré l'existence de ces deux conventions, rien ne permet de croire que la conclusion d'une convention fiscale multilatérale applicable à tous les pays membres soit actuellement une solution réalisable. Le Comité estime donc que les conventions bilatérales constituent encore un meilleur moyen d'éviter la double imposition au niveau international.

Évasion et fraude fiscales ; usage incorrect des conventions

41. Le Comité des affaires fiscales continue d'étudier les questions de l'usage incorrect des conventions fiscales et de la fraude fiscale internationale. Ce problème est mentionné dans les Commentaires sur plusieurs articles. En particulier, l'article 26, ainsi qu'il est précisé dans les Commentaires, permet aux États d'échanger des renseignements afin de lutter contre ces abus.

MODÈLE DE CONVENTION FISCALE CONCERNANT LE REVENU ET LA FORTUNE

SOMMAIRE DE LA CONVENTION

Titre et Préambule

Chapitre I

CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION

Article 1 Personnes visées
Article 2 Impôts visés

Chapitre II

DÉFINITIONS

Article 3 Définitions générales
Article 4 Résident
Article 5 Établissement stable

Chapitre III

IMPOSITION DES REVENUS

Article 6 Revenus immobiliers
Article 7 Bénéfices des entreprises
Article 8 Navigation maritime, intérieure et aérienne
Article 9 Entreprises associées
Article 10 Dividendes
Article 11 Intérêts
Article 12 Redevances
Article 13 Gains en capital
Article 14 [Supprimé]
Article 15 Revenus d'emploi
Article 16 Tantièmes
Article 17 Artistes et sportifs
Article 18 Pensions
Article 19 Fonctions publiques
Article 20 Étudiants
Article 21 Autres revenus

Chapitre IV

IMPOSITION DE LA FORTUNE

Article 22 Fortune

Chapitre V

MÉTHODES POUR ÉLIMINER LES DOUBLES IMPOSITIONS

Article 23 A Méthode d'exemption
Article 23 B Méthode d'imputation

Chapitre VI

DISPOSITIONS SPÉCIALES

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

Chapitre VII

DISPOSITIONS FINALES

Article 30 Entrée en vigueur
Article 31 Dénonciation

TITRE DE LA CONVENTION

Convention entre (l'État A) et (l'État B)
concernant les impôts sur le revenu et sur la fortune[1]

PRÉAMBULE DE LA CONVENTION[2]

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

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

Chapitre I
CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION

ARTICLE 1
PERSONNES VISÉES

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

HISTORIQUE

Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 en substituant les mots « des deux États contractants » à « de chacun des deux États » à la fin de l'article. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, l'article 1 se lisait comme suit :

> « La présente Convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou de chacun des deux États. »

ARTICLE 2
IMPÔTS VISÉS

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

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

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

a) (dans l'État A) : .....

b) (dans l'État B) : .....

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

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977, en substituant les mots « d'un État contractant, de ses subdivisions politiques ou » à « de chacun des États contractants, de ses subdivisions politiques et ». Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. La présente Convention s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte de chacun des États contractants, de ses subdivisions politiques et de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception. »

Paragraphe 2 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977, en substituant les mots « montant global des salaires » à « montant des salaires ». Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 3 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977, en substituant les mots « (dans l'État ... » à

« en ce qui concerne (l'État ... » au début des alinéas *a*) et *b*). Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

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

a) en ce qui concerne (l'État A) : .....

b) en ce qui concerne (l'État B) : ..... »

Paragraphe 4 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. La Convention s'appliquera aussi aux impôts futurs de nature identique ou analogue qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. Les autorités compétentes des États contractants se communiqueront, à la fin de chaque année, les modifications apportées à leurs législations fiscales respectives. »

Chapitre II
DÉFINITIONS

ARTICLE 3
DÉFINITIONS GÉNÉRALES

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

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

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

c) le terme « entreprise » s'applique à l'exercice de toute activité ou affaire ;

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

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

f) l'expression « autorité compétente » désigne :

(i) (dans l'État A) : .....

(ii) (dans l'État B) : ..... ;

g) le terme « national », en ce qui concerne un État contractant, désigne :

(i) toute personne physique qui possède la nationalité ou la citoyenneté de cet État contractant ; et

(ii) toute personne morale, société de personnes ou association constituée conformément à la législation en vigueur dans cet État contractant ;

h) les termes « activité », par rapport à une entreprise, et « affaires » comprennent l'exercice de professions libérales ainsi que l'exercice d'autres activités de caractère indépendant.

2. Pour l'application de la Convention à un moment donné par un État contractant, tout terme ou expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue, à ce

moment, le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la Convention, le sens attribué à ce terme ou expression par le droit fiscal de cet État prévalant sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cet État.

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Le préambule du paragraphe 1 est resté inchangé depuis le Projet de Convention de 1963 par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963.

L'alinéa *a)* du Modèle de Convention de 1977 correspond à l'alinéa *b*) du Projet de Convention de 1963. L'alinéa *a)* du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et l'alinéa *b)* a été redésigné alinéa *a)* à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, l'alinéa *a*) se lisait comme suit :

« *a)* le terme « État contractant » et « l'autre État contractant » désignent, suivant le contexte, (l'État A) ou (l'État B) ; »

L'alinéa *b)* du Modèle de Convention de 1977 correspond à l'alinéa *c)* du Projet de Convention de 1963. L'alinéa *b)* du Projet de Convention de 1963 a été amendé et redésigné alinéa *a*) (voir historique de l'alinéa *a*) ci-dessus) et l'alinéa *c*) a été redésigné alinéa *b*) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977.

L'alinéa *c)* a été remplacé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000 sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). L'alinéa *c)*, tel qu'il se lisait dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, a alors été redésigné alinéa *d)* (voir historique de l'alinéa *d*) ci-dessous).

L'alinéa *d)* correspond à l'alinéa *c)*, tel qu'il se lisait dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000. Le 29 avril 2000, l'alinéa *d*) a été redésigné alinéa *e)* (voir historique de l'alinéa *e*) ci-dessous) et l'alinéa *c*) a été redésigné alinéa *d)* par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

L'alinéa *c)* du Modèle de Convention de 1977 correspondait à l'alinéa *d*) du Projet de Convention de 1963 qui a été redésigné alinéa *c*) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

L'alinéa *e)* correspond à l'alinéa *d)* tel qu'il se lisait avant le 29 avril 2000. Le 29 avril 2000, l'alinéa *e*) a été redésigné alinéa *f)* (voir historique de l'alinéa *f*) ci-dessous) et l'alinéa *d*) a été redésigné alinéa *e)* par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

L'alinéa *d)* du Modèle de Convention de 1977 a remplacé l'alinéa *d*) du Projet de Convention de 1963 qui a été redésigné alinéa *c*) et un nouvel alinéa *d*) a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

L'alinéa *f)* correspond à l'alinéa *e)* tel qu'il se lisait avant le 29 avril 2000. Le 29 avril 2000, l'alinéa *f*) a été redésigné alinéa *g)* (voir historique de l'alinéa *g*) ci-dessous) et l'alinéa *e*) a été redésigné alinéa *f)* par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

L'alinéa *e)*, tel qu'il se lisait avant le 29 avril 2000, est identique à l'alinéa *e)* du Projet de Convention de 1963 à l'exception de ses sous-alinéas (1) et (2) qui ont été redésignés (*i*) et (*ii*).

L'alinéa *g)* a été amendé par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, l'alinéa *g)* se lisait comme suit :

« *g)* le terme « national » désigne :

(i) toute personne physique qui possède la nationalité d'un État contractant ;

(ii) toute personne morale, société de personnes ou association constituée conformément à la législation en vigueur dans un État contractant ; »

L'alinéa *g)* tel qu'il se lisait après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, correspondait à l'alinéa *f)* tel qu'il se lisait après le 23 octobre 1997. L'alinéa *f)* a été redésigné alinéa *g)* par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

L'alinéa *f)*, tel qu'il se lisait avant le 29 avril 2000, a été amendé, en remplaçant le mot « l'expression » par « le terme », par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 23 octobre 1997, l'alinéa *f)* se lisait comme suit :

« *f)* l'expression « national » désigne :

(i) toute personne physique qui possède la nationalité d'un État contractant ;

(ii) toute personne morale, société de personnes ou association constituée conformément à la législation en vigueur dans un État contractant ; »

L'alinéa *f)*, tel qu'il se lisait avant le 23 octobre 1997, correspondait au paragraphe 2 de l'article 24 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 2 de l'article 24 a été redésigné alinéa *f)* du paragraphe 1 de l'article 3 et amendé par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 2 de l'article 24 se lisait comme suit :

« 2. Le terme « nationaux » désigne :

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

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

L'alinéa *h)* a été amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2014, l'alinéa *h*) se lisait comme suit :

« *h*) les termes « activité », par rapport à une entreprise, et « affaires » comprennent l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant. »

L'alinéa *h*) a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000 sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000).

Paragraphe 2 : Amendé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le

21 septembre 1995. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Pour l'application de la Convention par un État contractant, toute expression qui n'est pas autrement définie a le sens qui lui est attribué par la législation dudit État régissant les impôts faisant l'objet de la Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente. »

ARTICLE 4
RÉSIDENT

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

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

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

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

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

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

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

HISTORIQUE

Titre de l'article 4 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963

(adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le titre de l'article 4 se lisait comme suit :

« DOMICILE FISCAL »

Paragraphe 1 : Amendé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 1 se lisait comme suit:

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

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977, notamment par l'ajout de la seconde phrase. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

« 1. Au sens de la présente Convention, l'expression « résident d'un État contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. »

Paragraphe 2 : Amendé le 23 octobre 1997, par l'ajout du mot « seulement » à la quatrième ligne de l'alinéa *a)* dans le but de corriger une omission lors de la mise à jour 1995, par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 23 octobre 1997, l'alinéa *a)* du paragraphe 2 se lisait comme suit :

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

Les alinéas *a), b)* et *c)* ont été antérieurement amendés le 21 septembre 1995 par l'ajout du mot « seulement » après le mot « résident », par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

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

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

b) si l'État où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans

aucun des États, elle est considérée comme un résident de l'État ou elle séjourne de façon habituelle ;

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

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

Le paragraphe 2 été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Lorsque, selon la disposition du paragraphe 1, une personne physique est considérée comme résident de chacun des États contractants, le cas est résolu d'après les règles suivantes :

a) Cette personne est considérée comme résident de l'État contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent. Lorsqu'elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des États contractants, elle est considérée comme résident de l'État contractant avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ;

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

c) Si cette personne séjourne de façon habituelle dans chacun des États contractants ou qu'elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme résident de l'État contractant dont elle possède la nationalité ;

d) Si cette personne possède la nationalité de chacun des États contractants ou qu'elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord. »

Paragraphe 3 : Amendé le 21 septembre 1995, en ajoutant le mot « seulement » après les mots « comme un résident », par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. Lorsque, selon la disposition du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est considérée comme résident de chacun des États contractants, elle est réputée résident de l'État contractant où se trouve son siège de direction effective. »

ARTICLE 5
ÉTABLISSEMENT STABLE

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

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

a) un siège de direction,

b) une succursale,

c) un bureau,

d) une usine,

e) un atelier et

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

que cette personne exerce pour l'entreprise, à moins que les activités de cette personne ne soient limitées à celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 et qui, si elles étaient exercées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne permettraient pas de considérer cette installation comme un établissement stable selon les dispositions de ce paragraphe.

6. Une entreprise n'est pas considérée comme ayant un établissement stable dans un État contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité.

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

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977, en substituant les mots « par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce » à « où l'entreprise exerce ». Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 2 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977, en ajoutant le mot « et » à la fin de l'alinéa *e*), en modifiant l'alinéa *f*) et en supprimant l'alinéa *g*). Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. L'expression « établissement stable » comprend notamment :
>
> *a)* un siège de direction,
>
> *b)* une succursale,
>
> *c)* un bureau,
>
> *d)* une usine,
>
> *e)* un atelier
>
> *f)* une mine, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles,
>
> *g)* un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse douze mois. »

Paragraphe 3 : Remplacé le 11 avril 1977, à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, quand le paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 4 (voir historique du paragraphe 4) et un nouveau paragraphe 3 a été ajouté.

Paragraphe 4 : Correspond au paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 4 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 5 (voir historique du paragraphe 5) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 4 et amendé, en modifiant son préambule ainsi que l'alinéa *e*) et en ajoutant l'alinéa *f*). Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. On ne considère pas qu'il y a établissement stable si :

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

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

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

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

e) une installation fixe d'affaires est utilisée, pour l'entreprise, aux seules fins de publicité, de fourniture d'informations, de recherches scientifiques ou d'activités analogues qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire. »

Paragraphe 5 : Correspond au paragraphe 4 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 5 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 6 (voir historique du paragraphe 6) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 4 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 5 et amendé. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. Une personne agissant dans un État contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre État contractant — autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, visé au paragraphe 5 — est considérée comme « établissement stable », dans le premier État si elle dispose dans cet État de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cette personne ne soit limitée à l'achat de marchandises pour l'entreprise. »

Paragraphe 6 : Correspond au paragraphe 5 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 6 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 7 (voir historique du paragraphe 7) et le paragraphe 5 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 6 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. On ne considère pas qu'une entreprise d'un État contractant a un établissement stable dans l'autre État contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de toute autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité. »

Paragraphe 7 : Correspond au paragraphe 6 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 6 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 7 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Chapitre III
IMPOSITION DES REVENUS

ARTICLE 6
REVENUS IMMOBILIERS

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

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

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

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 3 s'appliquent également aux revenus provenant des biens immobiliers d'une entreprise.

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Les revenus provenant de biens immobiliers sont imposables dans l'État contractant où ces biens sont situés. »

Paragraphe 2 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. L'expression « biens immobiliers » est définie conformément au droit de l'État contractant où les biens considérés sont situés. L'expression englobe en tous cas les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de

gisements minéraux, sources et autres richesses du sol ; les navires, bateaux et aéronefs ne sont pas considérés comme des biens immobiliers. »

Paragraphe 3 : Inchangé depuis l'adoption du Projet de Convention de 1963 par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963.

Paragraphe 4 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977, en substituant les mots « profession indépendante » à « profession libérale ». Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

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

ARTICLE 7
BÉNÉFICES DES ENTREPRISES

1. Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices qui sont attribuables à l'établissement stable conformément aux dispositions du paragraphe 2 sont imposables dans l'autre État.

2. Aux fins de cet article et de l'article [23 A] [23 B], les bénéfices qui sont attribuables dans chaque État contractant à l'établissement stable mentionné au paragraphe 1 sont ceux qu'il aurait pu réaliser, en particulier dans ses opérations internes avec d'autres parties de l'entreprise, s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable et des autres parties de l'entreprise.

3. Lorsque, conformément au paragraphe 2, un État contractant ajuste les bénéfices qui sont attribuables à un établissement stable d'une entreprise d'un des États contractants et impose en conséquence des bénéfices de l'entreprise qui ont été imposés dans l'autre État, cet autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui a été perçu sur ces bénéfices dans la mesure nécessaire pour éliminer la double imposition de ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, les autorités compétentes des États contractants se consultent si nécessaire.

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

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977, en substituant les mots « à cet établissement stable » à « audit établissement stable » à la fin du paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 2 : Remplacé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 2 a été amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977, en ajoutant les mots « Sous réserve des dispositions du paragraphe 3 » au début du paragraphe et en supprimant les mots « et séparée » après les mots « constitué une entreprise distincte ». Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque État contractant, à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et séparée exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable. »

Paragraphe 3 : Remplacé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977, en substituant les mots « Pour déterminer les » à « Dans le calcul des » au début du paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Dans le calcul des bénéfices d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses exposées aux fins poursuivies par cet établissement stable,

y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration ainsi exposés, soit dans l'État où est situé cet établissement stable, soit ailleurs. »

Paragraphe 4 : Correspond au paragraphe 7 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. Le paragraphe 4 a été supprimé et le paragraphe 7 a été renuméroté paragraphe 4 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 7, tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010, était inchangé depuis l'adoption du Projet de Convention de 1963, adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963.

Le paragraphe 4, tel qu'il se lisait dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 22 juillet 2010, date à laquelle il a été supprimé, se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977, en substituant le mot « contenus » à « énoncés » dans la dernière phrase. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 5 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 5 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977, en substituant les mots « qu'il a simplement » à « que cet établissement stable a ». Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. Aucun bénéfice n'est imputé à un établissement stable du fait que cet établissement stable a acheté des marchandises pour l'entreprise. »

Paragraphe 6 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 6 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977, en substituant le mot « déterminés » à « calculés ». Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 7 : Renuméroté paragraphe 4 le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010 (voir historique du paragraphe 4).

ARTICLE 8

NAVIGATION MARITIME, INTÉRIEURE ET AÉRIENNE

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

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

3. Si le siège de direction effective d'une entreprise de navigation maritime ou intérieure est à bord d'un navire ou d'un bateau, ce siège est considéré comme situé dans l'État contractant où se trouve le port d'attache de ce navire ou de ce bateau, ou à défaut de port d'attache, dans l'État contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident.

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

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Inchangé depuis l'adoption du Projet de Convention de 1963 par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963.

Paragraphe 2 : Inchangé depuis l'adoption du Projet de Convention de 1963 par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963.

Paragraphe 3 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Si le siège de la direction effective d'une entreprise de navigation maritime ou intérieure est à bord d'un navire ou d'un bateau, ce siège est réputé situé dans l'État contractant où se trouve le port d'attache de ce navire ou de ce bateau, ou à défaut de port d'attache, dans l'État contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident. »

Paragraphe 4 : Ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

ARTICLE 9
ENTREPRISES ASSOCIÉES

1. Lorsque

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

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

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

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

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Correspond à l'article 9 du Projet de Convention de 1963. L'article 9 a été désigné paragraphe 1 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, l'article 9 se lisait comme suit:

« Lorsque

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

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

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

Paragraphe 2 : Ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

ARTICLE 10
DIVIDENDES

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

2. Toutefois, les dividendes payés par une société qui est un résident d'un État contractant sont aussi imposables dans cet État selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder :

a) 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes ;

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

Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de ces limitations. Le présent paragraphe n'affecte pas l'imposition de la société au titre des bénéfices qui servent au paiement des dividendes.

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

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, et que la participation génératrice des dividendes s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables.

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

bénéfices non distribués consistent en tout ou en partie en bénéfices ou revenus provenant de cet autre État.

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Inchangé depuis l'adoption du Projet de Convention de 1963 par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963.

Paragraphe 2 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder :
>
> *a)* 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes ;
>
> *b)* 15 pour cent du montant brut des dividendes, dans tous les autres cas.
>
> Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de ces limitations. Le présent paragraphe n'affecte pas l'imposition de la société au titre des bénéfices qui servent au paiement des dividendes. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995 en substituant les mots « si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre État contractant » à « si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif », par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le préambule du paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet État, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Toutefois, ces dividendes peuvent être imposés dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet État, mais l'impôt ainsi établi ne peut excéder :
>
> *a)* 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire des dividendes est une société (à l'exclusion des sociétés de personnes) qui dispose directement d'au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes ;
>
> *b)* 15 pour cent du montant brut des dividendes, dans tous les autres cas. Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de cette limitation. Ce paragraphe ne concerne pas l'imposition de la société pour les bénéfices qui servent au paiement des dividendes. »

Paragraphe 3 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977, en substituant les mots « soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation de l'État » à « assimilés aux revenus d'actions par la législation fiscale de l'État ». Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 4 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000 sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire des dividendes, résident d'un État contractant, a, dans l'autre État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, un établissement stable auquel se rattache effectivement la participation génératrice des dividendes. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables. »

Paragraphe 5 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000 sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 5 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de

Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. Lorsqu'une société qui est un résident d'un État contractant tire des bénéfices ou des revenus de l'autre État contractant, cet autre État ne peut percevoir aucun impôt sur les dividendes payés par la société aux personnes qui ne sont pas des résidents de cet autre État, ni prélever aucun impôt, au titre de l'imposition des bénéfices non distribués, sur les bénéfices non distribués de la société, même si les dividendes payés ou les bénéfices non distribués consistent en tout ou en partie en bénéfices ou revenus provenant de cet autre État. »

ARTICLE 11
INTÉRÊTS

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

2. Toutefois, les intérêts provenant d'un État contractant sont aussi imposables dans cet État selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif des intérêts est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 pour cent du montant brut des intérêts. Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de cette limitation.

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

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent les intérêts, une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, et que la créance génératrice des intérêts s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables.

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

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

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Inchangé depuis l'adoption du Projet de Convention de 1963 par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963.

Paragraphe 2 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995, en substituant les mots « si le bénéficiaire effectif des intérêts est un résident de l'autre État contractant » à « si la personne qui reçoit les intérêts en est le bénéficiaire effectif », par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Toutefois, ces intérêts peuvent être imposés dans l'État contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet État, mais l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 pour cent du montant des intérêts. Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de cette limitation. »

Paragraphe 3 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Le terme « intérêts » employé dans le présent article désigne les revenus des fonds publics, des obligations d'emprunts, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices, et des créances de toute nature, ainsi que tous autres produits assimilés aux revenus de sommes prêtées par la législation fiscale de l'État d'où proviennent les revenus. »

Paragraphe 4 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000 sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des

affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire des intérêts, résident d'un État contractant, a, dans l'autre État contractant d'où proviennent les intérêts, un établissement stable auquel se rattache effectivement la créance génératrice des intérêts. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables. »

Paragraphe 5 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000 sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995, en supprimant les mots « cet État lui-même, une subdivision politique, une collectivité locale ou », par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Dans le Modèle du Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 5 se lisait comme suit:

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

Le paragraphe 5 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977, en insérant les mots « ou une base fixe » et « ou la base fixe » à la suite des mots « établissement stable ». Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. Les intérêts sont considérés comme provenant d'un État contractant lorsque le débiteur est cet État lui-même, une subdivision politique, une collectivité locale

ou un résident de cet État. Toutefois, lorsque le débiteur des intérêts, qu'il soit ou non résident d'un État contractant, a dans un État contractant un établissement stable pour lequel l'emprunt générateur des intérêts a été contracté et qui supporte la charge de ces intérêts, lesdits intérêts sont réputés provenir de l'État où l'établissement stable est situé. »

Paragraphe 6 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. Si, par suite de relations spéciales existant entre le débiteur et le créancier ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des intérêts payés, compte tenu de la créance pour laquelle ils sont versés, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le créancier en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. En ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable conformément à la législation de chaque État contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente Convention. »

ARTICLE 12

REDEVANCES

1. Les redevances provenant d'un État contractant et dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant ne sont imposables que dans cet autre État.

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

3. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des redevances, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent les redevances une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé et que le droit ou le bien générateur des redevances s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables.

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

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 23 octobre 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Les redevances provenant d'un État contractant et payées à un résident de l'autre État contractant ne sont imposables que dans cet autre État. »

Paragraphe 2 : Amendé le 23 juillet 1992, en supprimant les mots « ainsi que pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique », par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 23 du rapport intitulé « L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983). Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 3 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000 sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire des redevances, résident d'un État contractant, a, dans l'autre État contractant d'où proviennent les redevances, un établissement stable auquel se rattache effectivement le droit ou le bien générateur des redevances. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 sont applicables. »

Paragraphe 4 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. Si, par suite de relations spéciales existant entre le débiteur et le créancier ou que l'un et l'autre entretiennent avec des tierces personnes, le montant des redevances payées, compte tenu de la prestation pour laquelle elles sont versées, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le créancier en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. En ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable conformément à la législation de chaque État contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente Convention. »

ARTICLE 13
GAINS EN CAPITAL

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

2. Les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant, y compris de tels gains provenant de l'aliénation de cet établissement stable (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise), sont imposables dans cet autre État.

3. Les gains provenant de l'aliénation de navires ou aéronefs exploités en trafic international, de bateaux servant à la navigation intérieure ou de biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires, aéronefs ou bateaux, ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

4. Les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation d'actions qui tirent directement ou indirectement plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers situés dans l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

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

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Les gains provenant de l'aliénation des biens immobiliers, tels qu'ils sont définis au paragraphe 2 de l'article 6, sont imposables dans l'État contractant où ces biens sont situés. »

Paragraphe 2 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000 sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant, ou de biens mobiliers qui appartiennent à une base fixe dont un résident d'un État contractant dispose dans l'autre État contractant pour l'exercice d'une profession indépendante, y compris de tels gains provenant de

l'aliénation de cet établissement stable (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise) ou de cette base fixe, sont imposables dans cet autre État. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977, en supprimant la dernière phrase dont le principe a été repris au paragraphe 3. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant, ou de biens mobiliers constitutifs d'une base fixe dont dispose un résident d'un État contractant dans l'autre État contractant pour l'exercice d'une profession libérale, y compris de tels gains provenant de l'aliénation globale de cet établissement stable (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise) ou de cette base fixe, sont imposables dans cet autre État. Toutefois, les gains provenant de l'aliénation des biens mobiliers visés au paragraphe 3 de l'article 22 ne sont imposables que dans l'État contractant où les biens en question eux-mêmes sont imposables en vertu dudit article. »

Paragraphe 3 : Ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Le nouveau paragraphe correspond en partie à la dernière phrase du paragraphe 2 du Projet de Convention de 1963.

Paragraphe 4 : Remplacé le 28 janvier 2003 quand le paragraphe 4 a été amendé et renuméroté paragraphe 5 (voir historique du paragraphe 5) et un nouveau paragraphe 4 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 5 : Correspond au paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977. Le 28 janvier 2003, le paragraphe 4 a été amendé et renuméroté paragraphe 5 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 4 correspondait au paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963. Dans le Modèle de Convention de 1977, adopté par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977, le paragraphe 3 a été renuméroté paragraphe 4 et amendé. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. Les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux qui sont mentionnés aux paragraphes 1 et 2 ne sont imposables que dans l'État contractant dont le cédant est un résident. »

ARTICLE 14

[SUPPRIMÉ]

HISTORIQUE

L'article 14 a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000 sur la base d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Avant qu'il ne soit supprimé le 29 avril 2000, l'article 14 se lisait comme suit :

Article 14
PROFESSIONS INDÉPENDANTES

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

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

Paragraphe 1 : Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 2 : Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977, en substituant les mots « L'expression « profession libérale » comprend notamment » à « L'expression « professions libérales » comprend en particulier ». Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

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

ARTICLE 15
REVENUS D'EMPLOI

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

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

a) le bénéficiaire séjourne dans l'autre État pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours durant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée, et

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

c) la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable que l'employeur a dans l'autre État.

3. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international, ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure, sont imposables dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

HISTORIQUE

Titre de l'article 15 : Amendé par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000 sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'au 29 avril 2000, le titre de l'article 15 se lisait comme suit :

« PROFESSIONS DÉPENDANTES »

Paragraphe 1 : Inchangé depuis l'adoption du Projet de Convention de 1963 par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963.

Paragraphe 2 : L'alinéa *a*) a été amendé le 23 juillet 1992, en substituant les mots « durant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée » aux mots « au cours de l'année fiscale considérée », par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 80 du rapport intitulé « Les problèmes fiscaux liés aux activités internationales de location de main-d'oeuvre » (adopté par le

Conseil de l'OCDE le 24 août 1984). Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'au 23 juillet 1992, l'alinéa *a*) se lisait comme suit :

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

L'alinéa *b*) a été amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, en ajoutant des virgules avant et après les mots « ou pour le compte d'un employeur ». Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, l'alinéa *b*) se lisait comme suit :

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

L'alinéa *b*) a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 en substituant les mots « pour le compte d'un employeur » à « au nom d'un employeur ». Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, l'alinéa *b*) se lisait comme suit :

> « *b*) les rémunérations sont payées par un employeur ou au nom d'un employeur qui n'est pas un résident de l'autre État, et »

L'alinéa *c*) a été amendé le 29 avril 2000, en supprimant les mots « ou une base fixe », par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000 sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'au 29 avril 2000, l'alinéa *c*) se lisait comme suit :

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

Paragraphe 3 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef en trafic international, ou à bord d'un bateau servant à la navigation intérieure, sont imposables dans l'État contractant où le siège de la direction effective de l'entreprise est situé. »

ARTICLE 16
TANTIÈMES

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

HISTORIQUE

Inchangé depuis l'adoption du Projet de Convention de 1963 par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963.

ARTICLE 17
ARTISTES ET SPORTIFS

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

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

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Nonobstant les dispositions des articles 7 et 15, les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant en tant qu'artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre État. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000, en remplaçant le renvoi à l'article 14 par un renvoi à l'article 7 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000 sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 1 a été inclus dans le Projet de Convention de 1963 en tant qu'article 17 et redésigné paragraphe 1 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Nonobstant les dispositions des articles 14 et 15, les revenus que les professionnels du spectacle, tels les artistes de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision et les musiciens, ainsi que les sportifs retirent de leurs activités personnelles en cette qualité sont imposables dans l'État contractant où ces activités sont exercées. »

Paragraphe 2 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000, en supprimant la référence à l'article 14, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000 sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 2 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

ARTICLE 18

PENSIONS

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

HISTORIQUE

L'article 18 a été amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977, en substituant les mots « paragraphe 2 de l'article 19 » à « paragraphe 1 de l'article 19 » et les mots « payées à un résident » à « versées à un résident ». Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, l'article 18 se lisait comme suit :

> « Sous réserve des dispositions du paragraphe 1 de l'article 19, les pensions et autres rémunérations similaires, versées à un résident d'un État contractant au titre d'un emploi antérieur, ne sont imposables que dans cet État. »

ARTICLE 19

FONCTIONS PUBLIQUES

1. *a)* Les salaires, traitements et autres rémunérations similaires payés par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales à une personne physique au titre de services rendus à cet État ou à cette subdivision ou collectivité ne sont imposables que dans cet État.

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

      (i) possède la nationalité de cet État ; ou

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

2. *a)* Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les pensions et autres rémunérations similaires payées par un État contractant, ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, soit directement soit par prélèvement sur des fonds qu'ils ont constitués, à une personne physique au titre de services rendus à cet État ou à cette subdivision ou collectivité, ne sont imposables que dans cet État.

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

3. Les dispositions des articles 15, 16, 17 et 18 s'appliquent aux salaires, traitements, pensions, et autres rémunérations similaires payés au titre de services rendus dans le cadre d'une activité d'entreprise exercée par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales.

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 15 juillet 2005, en supprimant les mots « autres que les pensions » de l'alinéa *a*), par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

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

b) Toutefois, ces salaires, traitements et autres rémunérations similaires ne sont imposables que dans l'autre État contractant si les services sont

rendus dans cet État et si la personne physique est un résident de cet État qui :

(i) possède la nationalité de cet État, ou

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

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

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

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

(i) possède la nationalité de cet État, ou

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

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

« 1. Les rémunérations, y compris les pensions, versées par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, soit directement soit par prélèvement sur des fonds qu'ils ont constitués, à une personne physique au titre de services rendus à cet État ou à cette subdivision ou collectivités dans l'exercice de fonctions de caractère public, sont imposables dans cet État. »

Paragraphe 2 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

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

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

Le paragraphe 2 du Projet de Convention de 1963 a été remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Le paragraphe 2 a été amendé et renuméroté paragraphe 3 (voir historique du paragraphe 3) et le nouveau paragraphe 2 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 3 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Les dispositions des articles 15, 16, 17 et 18 s'appliquent aux salaires, traitements et autres rémunérations similaires ainsi qu'aux pensions payés au titre de services rendus dans le cadre d'une activité d'entreprise exercée par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. »

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000 sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Les dispositions des articles 15, 16, 17 et 18 s'appliquent aux salaires, traitements et autres rémunérations similaires ainsi qu'aux pensions payés au titre de services rendus dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale exercée par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. »

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995, en ajoutant la référence à l'article 17, par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Les dispositions des articles 15, 16 et 18 s'appliquent aux salaires, traitements et autres rémunérations similaires ainsi qu'aux pensions payés au titre de services rendus dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale exercée par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. »

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 3 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 2 du Projet de Convention de 1963 qui a été renuméroté paragraphe 3 et amendé, en remplaçant les mots « rémunérations ou pensions » par les mots « rémunérations et pensions », à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Les dispositions des articles 15, 16 et 18 s'appliquent aux rémunérations ou pensions versées au titre de services rendus dans le cadre d'une activité commerciale ou industrielle exercée par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. »

ARTICLE 20
ÉTUDIANTS

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

HISTORIQUE

L'article 20 a été amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, l'article 20 se lisait comme suit :

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

ARTICLE 21

AUTRES REVENUS

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

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

HISTORIQUE

Titre de l'article 21 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le titre de l'article 21 se lisait comme suit :

« REVENUS NON EXPRESSÉMENT MENTIONNÉS »

Paragraphe 1 : Correspond à l'article 21 du Projet de Convention de 1963 qui a été désigné paragraphe 1 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, l'article 21 se lisait comme suit :

« Les éléments du revenu d'un résident d'un État contractant qui ne sont pas expressément mentionnés dans les articles précédents de la présente Convention ne sont imposables que dans cet État. »

Paragraphe 2 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000 sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 2 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Chapitre IV
IMPOSITION DE LA FORTUNE

ARTICLE 22
FORTUNE

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

2. La fortune constituée par des biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant est imposable dans cet autre État.

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

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

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. La fortune constituée par des biens immobiliers, tels qu'ils sont définis au paragraphe 2 de l'article 6, est imposable dans l'État contractant où ces biens sont situés. »

Paragraphe 2 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000 sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de

Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. La fortune constituée par des biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise ou par des biens mobiliers constitutifs d'une base fixe servant à l'exercice d'une profession libérale est imposable dans l'État contractant où est situé l'établissement stable ou la base fixe. »

Paragraphe 3 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Les navires et les aéronefs exploités en trafic international et les bateaux servant à la navigation intérieure ainsi que les biens mobiliers affectés a leur exploitation ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de la direction effective de l'entreprise est situé. »

Paragraphe 4 : Inchangé depuis l'adoption du Projet de Convention de 1963 par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963.

Chapitre V
MÉTHODES POUR ÉLIMINER LES DOUBLES IMPOSITIONS

ARTICLE 23 A

MÉTHODE D'EXEMPTION

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

2. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des éléments de revenu qui, conformément aux dispositions des articles 10 et 11, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé dans cet autre État. Cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt, calculé avant déduction, correspondant à ces éléments de revenus reçus de cet autre État.

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

4. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas au revenu reçu ou à la fortune possédée par un résident d'un État contractant lorsque l'autre État Contractant applique les dispositions de la Convention pour exempter d'impôt ce revenu ou cette fortune ou applique les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10 ou 11 à ce revenu.

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État exempte de l'impôt ces revenus ou cette fortune, sous réserve des dispositions du paragraphe 2, mais peut, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste du revenu ou de la fortune de ce

résident, appliquer le même taux que si les revenus ou la fortune en question n'avaient pas été exemptés. »

Paragraphe 2 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus qui, conformément aux dispositions des articles 10 et 11, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État accorde sur l'impôt dont il frappe les revenus de ce résident une déduction d'un montant égal à l'impôt payé dans l'autre État contractant. La somme ainsi déduite ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt, calculé avant la déduction, correspondant aux revenus reçus de l'autre État contractant. »

Paragraphe 3 : Ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 4 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000 sur la base du paragraphe 113 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

ARTICLE 23 B
MÉTHODE D'IMPUTATION

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

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

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

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

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

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Correspond aux paragraphes 1 et 2 du Projet de Convention de 1963. Ces paragraphes ont été fusionnés et amendés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, les paragraphes 1 et 2 se lisaient comme suit :

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

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

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

2. Toutefois, la somme déduite dans l'un ou l'autre cas ne peut excéder la fraction de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur la fortune, calculé avant la déduction, correspondant selon le cas, aux revenus ou à la fortune imposables dans l'autre État contractant. »

Paragraphe 2 : Remplacé le 11 avril 1977 quand le paragraphe 2 du Projet de Convention de 1963 a été fusionné avec le paragraphe 1 (voir historique du paragraphe 1) et un nouveau paragraphe 2 été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE.

Chapitre VI
DISPOSITIONS SPÉCIALES

ARTICLE 24
NON-DISCRIMINATION

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

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

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

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

5. Les entreprises d'un État contractant, dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par un ou plusieurs

résidents de l'autre État contractant, ne sont soumises dans le premier État à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujetties les autres entreprises similaires du premier État.

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

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 23 juillet 1992 par l'ajout des mots « notamment au regard de la résidence », à la fin de la première phrase, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 1 se lisait comme suit:

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

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977, notamment par l'ajout de la seconde phrase. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Les nationaux d'un État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre État se trouvant dans la même situation. »

Paragraphe 2 : Amendé le 23 octobre 1997, par l'ajout des mots « notamment au regard de la résidence » à la fin de la première phrase, par le rapport intitulé « Mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Les apatrides qui sont des résidents d'un État contractant ne sont soumis dans l'un ou l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de l'État concerné qui se trouvent dans la même situation. »

Le paragraphe 2 tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 correspondait au paragraphe 3 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 2 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et redésigné alinéa 1 *f)* de l'article 3 (voir historique du paragraphe 1 de l'article 3) et le paragraphe 3 a été renuméroté paragraphe 2 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Le terme « nationaux » désigne :
>
> *a)* toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité d'un État contractant ;

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

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. Les apatrides ne sont soumis dans un État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet État se trouvant dans la même situation. »

Paragraphe 3 : Correspond au paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 3 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 4 : Correspond au paragraphe 5 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 4 a été renuméroté paragraphe 3 (voir historique du paragraphe 3) et le paragraphe 5 a été renuméroté paragraphe 4 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 5 a été ajouté dans le Modèle de Convention de 1977, adopté par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 5 : Correspond au paragraphe 6 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 5 a été renuméroté paragraphe 4 (voir historique du paragraphe 4) et le paragraphe 6 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 5 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 6 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 5 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 5 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 6 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. Les entreprises d'un État contractant, dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents de l'autre État contractant, ne sont soumises dans le premier État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujetties les autres entreprises de même nature de ce premier État. »

Paragraphe 6 : Correspond au paragraphe 7 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 6 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 5 (voir historique du paragraphe 5) et le paragraphe 7 a été renuméroté paragraphe 6 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 7 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 6 du projet de Convention de 1963. Le paragraphe 6 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 7 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

> « 6. Le terme « imposition » désigne dans le présent article les impôts de toute nature ou dénomination. »

ARTICLE 25
PROCÉDURE AMIABLE

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

2. L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre État contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention. L'accord est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants.

3. Les autorités compétentes des États contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention.

4. Les autorités compétentes des États contractants peuvent communiquer directement entre elles, y compris au sein d'une commission mixte composée de ces autorités ou de leurs représentants, en vue de parvenir à un accord comme il est indiqué aux paragraphes précédents.

5. Lorsque,

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

b) les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord permettant de résoudre ce cas en vertu du paragraphe 2 dans un délai de deux ans à compter de la présentation du cas à l'autorité compétente de l'autre État contractant,

les questions non résolues soulevées par ce cas doivent être soumises à arbitrage si la personne en fait la demande. Ces questions non résolues ne

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

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

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977, notamment par l'ajout de la seconde phrase. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Lorsqu'un résident d'un État contractant estime que les mesures prises par un État contractant ou par chacun des deux États entraînent ou entraîneront pour lui une imposition non conforme à la présente Convention, il peut, indépendamment des recours prévus par la législation nationale de ces États, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'État contractant dont il est résident. »

Paragraphe 2 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977, notamment par l'ajout de la seconde phrase. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Cette autorité compétente s'efforcera, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'apporter une solution satisfaisante, de régler la question par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre État contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention. »

Paragraphe 3 : Inchangé depuis l'adoption du Projet de Convention de 1963 par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963.

Paragraphe 4 : Amendé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le

21 septembre 1995. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 5 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

ARTICLE 26
ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2.

2. Les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un État contractant peuvent être utilisés à d'autres fins si la législation des deux États l'autorise et si l'autorité compétente de l'État qui fournit ces renseignements autorise cette utilisation.

3. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation :

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

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

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

4. Si des renseignements sont demandés par un État contractant conformément à cet article, l'autre État contractant utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales. L'obligation qui figure dans la phrase précédente est soumise aux limitations prévues au paragraphe 3 sauf si ces limitations sont susceptibles d'empêcher un État contractant de

communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci ne présentent pas d'intérêt pour lui dans le cadre national.

5. En aucun cas les dispositions du paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne.

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Correspond aux deux premières phrases du paragraphe 1 telles qu'elles se lisaient avant le 15 juillet 2005. Ces deux premières phrases ont été amendées et le reste du paragraphe a été renuméroté paragraphe 2 (voir historique du paragraphe 2) par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité de affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou celles de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2. Les renseignements reçus par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés dans la première phrase, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou celles de la législation interne des États contractants relative aux impôts visés par la Convention dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1. Les renseignements reçus par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la Convention, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces

impôts. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995, en substituant le mot « révéler » à « faire état de » dans la dernière phrase. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

« 1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou celles de la législation interne des États contractants relative aux impôts visés par la Convention dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1. Les renseignements reçus par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la Convention, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent faire état de ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

« 1. Les autorités compétentes des États contractants échangeront les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente Convention et celles des lois internes des États contractants relatives aux impôts visés par la Convention dans la mesure où l'imposition qu'elles prévoient est conforme à la Convention. Tout renseignement ainsi échangé sera tenu secret et ne pourra être communiqué qu'aux personnes ou autorités chargées de l'établissement ou du recouvrement des impôts visés par la présente Convention. »

Paragraphe 2 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés dans au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. »

Le paragraphe 2 tel qu'il se lisait après le 15 juillet 2005 correspondait à la troisième phrase et aux phrases suivantes du paragraphe 1 telles qu'elles se lisaient avant le 15 juillet 2005. Ces phrases ont été amendées et renumérotées paragraphe 2 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le

Comité de affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004) (voir historique du paragraphe 1). Le paragraphe 2 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005 a été renuméroté paragraphe 3 (voir historique du paragraphe 3) et amendé, par l'inclusion d'un renvoi au paragraphe 2, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité de affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 3 : Correspond au paragraphe 2 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. Le 15 juillet 2005, le paragraphe 2 a été renuméroté paragraphe 3 et amendé, par l'inclusion d'un renvoi au paragraphe 2, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité de affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

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

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

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

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

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Les dispositions du paragraphe 1 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à l'un des États contractants l'obligation :

a) de prendre des dispositions administratives dérogeant à sa propre législation ou à sa pratique administrative ou à celle de l'autre État contractant ;

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

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

Paragraphe 4 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité de affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 5 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité de affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

ARTICLE 27
ASSISTANCE EN MATIÈRE DE RECOUVREMENT DES IMPÔTS[1]

1. Les États contractants se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement de leurs créances fiscales. Cette assistance n'est pas limitée par les articles 1 et 2. Les autorités compétentes des États peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application du présent Article.

2. Le terme « créance fiscale » tel qu'il est utilisé dans cet article désigne une somme due au titre d'impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions politiques ou collectivités locales, dans la mesure où l'imposition correspondante n'est pas contraire à cette Convention ou à tout autre instrument auquel ces États contractants sont parties, ainsi que les intérêts, pénalités administratives et coûts de recouvrement ou de conservation afférents à ces impôts.

3. Lorsqu'une créance fiscale d'un État contractant est recouvrable en vertu des lois de cet État et est due par une personne qui, à cette date, ne peut, en vertu de ces lois, empêcher son recouvrement, cette créance fiscale est, à la demande des autorités compétentes de cet État, acceptée en vue de son recouvrement par les autorités compétentes de l'autre État contractant. Cette créance fiscale est recouvrée par cet autre État conformément aux dispositions de sa législation applicable en matière de recouvrement de ses propres impôts comme si la créance en question était une créance fiscale de cet autre État.

4. Lorsqu'une créance fiscale d'un État contractant est une créance à l'égard de laquelle cet État peut, en vertu de sa législation, prendre des mesures conservatoires pour assurer son recouvrement, cette créance doit, à la demande des autorités compétentes de cet État, être acceptée aux fins de l'adoption de mesures conservatoires par les autorités compétentes de l'autre État contractant. Cet autre État doit prendre des mesures conservatoires à l'égard de cette créance fiscale conformément aux dispositions de sa législation comme s'il s'agissait d'une créance fiscale de cet autre État même si, au moment où ces mesures sont appliquées, la créance fiscale n'est pas

1 Dans certains pays, la législation nationale ou des considérations de politique ou d'administration fiscales peuvent ne pas permettre ou ne pas justifier le type d'assistance envisagé dans le cadre de cet article ou peuvent rendre nécessaire une limitation de ce type d'assistance, par exemple aux pays qui ont des systèmes fiscaux ou des administrations fiscales similaires ou à certains types d'impôts seulement. Pour cette raison, cet article ne devrait être inclus dans la Convention que lorsque chaque État contractant considère que, compte tenu des facteurs indiqués au paragraphe 1 des Commentaires sur cet article, il peut accepter d'apporter son assistance dans le recouvrement des impôts prélevés par l'autre État.

recouvrable dans le premier État ou est due par une personne qui a le droit d'empêcher son recouvrement.

5. Nonobstant les dispositions des paragraphes 3 et 4, les délais de prescription et la priorité applicables, en vertu de la législation d'un État contractant, à une créance fiscale en raison de sa nature en tant que telle ne s'appliquent pas à une créance fiscale acceptée par cet État aux fins du paragraphe 3 ou 4. En outre, une créance fiscale acceptée par un État contractant aux fins du paragraphe 3 ou 4 ne peut se voir appliquer aucune priorité dans cet État en vertu de la législation de l'autre État contractant.

6. Les procédures concernant l'existence, la validité ou le montant d'une créance fiscale d'un État contractant ne sont pas soumises aux tribunaux ou organes administratifs de l'autre État contractant.

7. Lorsqu'à tout moment après qu'une demande a été formulée par un État contractant en vertu du paragraphe 3 ou 4 et avant que l'autre État ait recouvré et transmis le montant de la créance fiscale en question au premier État, cette créance fiscale cesse d'être :

a) dans le cas d'une demande présentée en vertu du paragraphe 3, une créance fiscale du premier État qui est recouvrable en vertu des lois de cet État et est due par une personne qui, à ce moment, ne peut, en vertu des lois de cet État, empêcher son recouvrement, ou

b) dans le cas d'une demande présentée en vertu du paragraphe 4, une créance fiscale du premier État à l'égard de laquelle cet État peut, en vertu de sa législation, prendre des mesures conservatoires pour assurer son recouvrement

les autorités compétentes du premier État notifient promptement ce fait aux autorités compétentes de l'autre État et le premier État, au choix de l'autre État, suspend ou retire sa demande.

8. Les dispositions du présent article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation :

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

b) de prendre des mesures qui seraient contraires à l'ordre public ;

c) de prêter assistance si l'autre État contractant n'a pas pris toutes les mesures raisonnables de recouvrement ou de conservation, selon le cas, qui sont disponibles en vertu de sa législation ou de sa pratique administrative ;

d) de prêter assistance dans les cas où la charge administrative qui en résulte pour cet État est nettement disproportionnée par rapport aux avantages qui peuvent en être tirés par l'autre État contractant.

HISTORIQUE

Titre de l'article 27 : Remplacé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Le précédent titre de l'article 27 est alors devenu le titre de l'article 28 (voir historique de l'article 28).

Paragraphe 1 : Remplacé le 28 janvier 2003. Le paragraphe 1 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003 a été renuméroté paragraphe 1 de l'article 28 (voir historique du paragraphe 1 de l'article 28) et un nouveau paragraphe 1 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 2 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 3 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 4 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 5 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 6 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 7 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 8 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

ARTICLE 28

MEMBRES DES MISSIONS DIPLOMATIQUES ET POSTES CONSULAIRES

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

HISTORIQUE

Titre de l'article 28 : Le titre et l'article lui-même correspondent au titre de l'article 27 et à l'article 27 lui-même tels qu'ils se lisaient avant le 28 janvier 2003 lorsqu'ils furent redésignés article 28 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Le titre et les paragraphes 1 et 2 de l'article 28 tel qu'ils se lisaient avant le 28 janvier 2003 ont été redésignés article 29 (voir historique de l'article 29) par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Le titre de l'article 27 et l'article lui-même ont été antérieurement amendés par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 31 mars 1994, l'article 27 et son titre se lisaient comme suit :

« AGENTS DIPLOMATIQUES ET FONCTIONNAIRES CONSULAIRES

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

L'article 27 et son titre ont été antérieurement amendés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, ils se lisaient comme suit:

« FONCTIONNAIRES DIPLOMATIQUES ET CONSULAIRES

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

ARTICLE 29

EXTENSION TERRITORIALE[1]

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

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

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

HISTORIQUE

Titre de l'article 29 : Correspond au titre de l'article 28 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003 lorsqu'il fut redésigné titre de l'article 29 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Le titre de l'article 29 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003 a été redésigné titre de l'article 30 (voir historique de l'article 30) par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 1 : Correspond au paragraphe 1 de l'article 28 tel qu'il se lisait dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'au 28 janvier 2003. Le 28 janvier 2003, le paragraphe 1 de l'article 29 a été renuméroté paragraphe 1 de l'article 30 (voir historique du paragraphe 1 de l'article 30) et le paragraphe 1 de l'article 28 a été renuméroté paragraphe 1 de l'article 29 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 2 : Correspond au paragraphe 2 de l'article 28 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. Le 28 janvier 2003, le paragraphe 2 de l'article 29 a été renuméroté paragraphe 2 de l'article 30 (voir historique du paragraphe 2 de l'article 30) et le paragraphe 2 de l'article 28 a été renuméroté paragraphe 2 de l'article 29 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Le paragraphe 2 de l'article 28 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 de l'article 28 se lisait comme suit :

> « 2. A moins que les deux États contractants n'en soient convenus autrement, lorsque la Convention sera dénoncée par l'un d'eux en vertu de l'article 30, elle cessera de s'appliquer, dans les conditions prévues à cet article, [à toute partie du territoire de (l'État A) ou de (l'État B) ou] à tout État ou territoire auquel elle a été étendue conformément au présent article. »

Chapitre VII
DISPOSITIONS FINALES

ARTICLE 30
ENTRÉE EN VIGUEUR

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

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

a) (dans l'État A) : .....

b) (dans l'État B) : .....

HISTORIQUE

Titre de l'article 30 : Correspond au titre de l'article 29 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003 lorsqu'il fut redésigné titre de l'article 30 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Le titre de l'article 30 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003 a été redésigné titre de l'article 31 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003 (voir historique de l'article 31).

Paragraphe 1 : Correspond au paragraphe 1 de l'article 29 tel qu'il se lisait dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'au 28 janvier 2003. Le 28 janvier 2003, le paragraphe 1 de l'article 30 a été renuméroté paragraphe 1 de l'article 31 (voir historique de l'article 31) et le paragraphe 1 de l'article 29 a été renuméroté paragraphe 1 de l'article 30 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 2 : Correspond au paragraphe 2 de l'article 29 tel qu'il se lisait dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'au 28 janvier 2003 lorsqu'il fut renuméroté paragraphe 2 de l'article 30 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

ARTICLE 31
DÉNONCIATION

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

a) (dans l'État A) : .....

b) (dans l'État B) : .....

CLAUSE TERMINALE[1]

1 La clause terminale concernant la signature sera rédigée conformément aux procédures constitutionnelles des deux États contractants.

HISTORIQUE

Titre de l'article 31 : Le titre et l'article lui-même correspondent à l'article 30 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003 lorsqu'ils furent redésignés article 31 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Convention de 1977.

L'article 30 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, l'article 30 se lisait comme suit :

> « La présente Convention demeurera en vigueur tant qu'elle n'aura pas été dénoncée par l'un des États contractants. Chacun des États contractants peut dénoncer la Convention par voie diplomatique avec un préavis minimum de six mois avant la fin de chaque année civile et à partir de l'année ..... Dans ce cas, la Convention cessera d'être applicable :
>
> *a)* (dans l'État A) : .....
>
> *b)* (dans l'État B) : ..... »

COMMENTAIRES SUR LES ARTICLES DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE

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

1. Alors que les premières conventions fiscales étaient en général applicables aux « ressortissants » des États contractants, les conventions plus récentes s'appliquent ordinairement aux « résidents » de l'un ou des deux États contractants, sans distinction de nationalité. Certaines conventions avaient même une portée plus large en ce sens qu'elles s'appliquent d'une manière plus générale aux « contribuables » des États contractants ; de ce fait, elles visent également les personnes qui, encore qu'elles ne résident pas dans l'un ou l'autre État, sont soumises à l'impôt sur une partie de leurs revenus ou de leur fortune dans chacun d'eux. La Convention est destinée à régir les rapports des pays membres de l'OCDE et, pour des raisons d'ordre pratique, on a jugé préférable de stipuler que la Convention s'applique aux personnes qui sont des résidents de l'un des deux États contractants ou de ces deux États. Le sens du terme « résident » est défini à l'article 4.

(Amendé le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

Application de la Convention aux sociétés de personnes

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

(Remplacé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

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

(Remplacé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

4. Une première difficulté concerne la mesure dans laquelle les sociétés de personnes sont, en tant que telles, éligibles aux avantages résultant de la

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

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

(Remplacé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

5. Lorsqu'une société de personnes est traitée comme une société ou imposée de la même manière, cette société est un résident de l'État contractant qui impose la société de personnes selon les principes mentionnés au paragraphe 1 de l'article 4 et elle peut donc bénéficier de la Convention. Toutefois, lorsque la société de personnes est considérée comme transparente sur le plan fiscal, elle n'est pas « assujettie à l'impôt » dans cet État au sens du paragraphe 1 de l'article 4 et ne peut donc pas être un résident de cet État pour l'application de la Convention. Dans ce cas, l'application de la Convention serait refusée à la société de personnes elle-même sauf si une règle spéciale couvrant les sociétés de personnes était incluse dans la Convention. Lorsque l'application de la Convention est ainsi refusée, les associés sont éligibles, à concurrence de leur part du revenu de cette dernière, aux avantages des dispositions des conventions conclues par les États dont ils sont résidents dans la mesure où leur part du revenu de la société de personnes leur est attribuée pour fins d'imposition dans leur État de résidence (voir le paragraphe 8.8 des Commentaires sur l'article 4).

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

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

(Remplacé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

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

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

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

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

droit interne de l'État de la résidence. Si la société de personnes est considérée comme transparente sur le plan fiscal par l'État dans lequel elle est établie et si son revenu n'est pas imputé à l'associé en vertu du droit interne de l'État de résidence de ce dernier, l'État de la source peut soumettre à l'impôt sans restriction le revenu de la société de personnes attribuable à l'associé.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

6.6 D'autres difficultés d'application des conventions fiscales peuvent résulter de différences entre les États en matière d'application de l'approche de la transparence fiscale. Lorsqu'un État considère qu'une société de personnes n'a pas la qualité de résident d'un État contractant parce qu'elle n'est pas imposable et que les associés sont assujettis à l'impôt sur leur part du revenu de la société de personnes dans leur État de résidence, on attend de cet État qu'il applique les dispositions de la Convention comme si les associés avaient perçu eux-mêmes directement le revenu si bien que la classification du revenu pour l'application des règles des articles 6 à 21 régissant le droit d'imposition ne sera pas modifiée par le fait que le revenu transite par la société de personnes. Certaines difficultés peuvent toutefois affecter l'application des dispositions relatives aux activités du contribuable, à sa nature, ou à ses relations avec une autre partie à la transaction. Certaines de ces difficultés sont examinées dans le paragraphe 19.1 des Commentaires sur l'article 5 et dans les paragraphes 6.1 et 6.2 des Commentaires sur l'article 15.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

Problèmes transnationaux concernant les organismes de placement collectif

6.8 La plupart des pays ont traité les problèmes fiscaux internes résultant du fait que des groupes de petits investisseurs mettent en commun leurs fonds dans le cadre d'organismes de placement collectif (OPC). En général, le but de ces systèmes est d'assurer la neutralité entre les investissements directs et ceux qui sont effectués par l'intermédiaire d'un OPC. Si ces systèmes sont généralement efficaces lorsque les investisseurs, l'OPC et l'investissement sont situés dans le même pays, des complications se produisent lorsqu'une ou

plusieurs parties ou les investissements sont situés dans des pays différents. Ces complications sont examinées dans le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif »[1] dont les principales conclusions ont été insérées ci-dessous. Aux fins du rapport et en vue de cette discussion, le terme « OPC » est limité aux fonds dont le capital est largement diffusé, qui détiennent un portefeuille diversifié de titres et qui sont soumis aux règles de protection des investisseurs du pays où ils sont établis.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Application de la Convention aux OPC

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

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

1 Ce rapport est reproduit à la page R(24)-1 du volume II.

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

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

6.12 Au contraire, dans d'autres États, un OPC est en principe soumis à l'impôt mais ses revenus peuvent être totalement exemptés, par exemple s'il remplit certains critères quant à son objet, ses activités ou son fonctionnement, qui peuvent comporter des conditions quant au montant minimum des revenus distribués, quant aux sources de revenus et parfois quant aux secteurs d'activités. Plus fréquemment, les OPC sont soumis à l'impôt mais la base d'imposition est réduite de diverses manières par référence aux revenus distribués aux investisseurs. Le résultat habituel des déductions au titre des revenus distribués est qu'aucun impôt n'est effectivement payé. D'autres États imposent les OPC mais à un taux spécifique réduit. Enfin, certains États imposent totalement les OPC mais pratiquent une intégration au niveau de l'investisseur pour éviter la double imposition des revenus de ces organismes. Pour les pays qui estiment, conformément au paragraphe 8.6 des Commentaires sur l'article 4, qu'une personne peut être assujettie à l'impôt même si l'État dans lequel elle est établie n'impose pas d'impôt, l'OPC doit être traité comme un résident de l'État dans lequel il est établi parce qu'il est soumis à un assujettissement complet à l'impôt dans cet État. Même dans le cas où les revenus de l'OPC sont imposés à un taux nul, ou sont exemptés d'impôts, les conditions requises pour être considéré comme un résident peuvent être remplies si celles qui sont requises pour avoir droit à ce taux réduit ou à une exemption sont suffisamment strictes.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

6.13 Les pays qui adoptent l'autre point de vue, reflété dans le paragraphe 8.7 des Commentaires sur l'article 4, selon lequel une entité exonérée de l'impôt n'est de ce fait pas assujettie à l'impôt peuvent ne pas considérer tous les OPC décrits dans le paragraphe précédent comme des résidents des États dans lesquels ils sont établis. Les États adoptant ce dernier point de vue et ceux qui

négocient avec de tels États sont invités à régler la question dans le cadre de leurs négociations bilatérales.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

6.16 Afin d'assurer une plus grande certitude dans le cadre des conventions existantes, les autorités fiscales pourraient souhaiter aboutir à un accord

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

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

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

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

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

6.19 Un État contractant peut également souhaiter rechercher si les dispositions existantes d'une convention sont suffisantes pour empêcher l'OPC d'être utilisé d'une manière potentiellement abusive. Il est possible qu'un OPC puisse satisfaire toutes les conditions requises pour demander les bénéfices d'une convention en son nom propre, même si, en pratique, ces revenus sont soumis à un impôt faible ou nul. Dans ce cas, l'OPC offrirait aux résidents de pays tiers des bénéfices d'une convention dont ils n'auraient pu bénéficier s'ils avaient investi directement. En conséquence, il pourrait être souhaitable de limiter les bénéfices qui pourraient normalement être accordés à de tels OPC, soit par des règles anti-abus ou anti-chalandage fiscal d'application générale (telles qu'elles sont examinées sous la rubrique « Usage

incorrect de la Convention » ci-dessous) ou par une disposition spécifique traitant des OPC.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Exemples de dispositions modifiant le traitement des OPC

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

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

b) Aux fins du présent paragraphe :

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

(ii) le terme « bénéficiaire équivalent » désigne un résident de l'État contractant dans lequel l'OPC est établi ainsi qu'un résident de tout

autre État avec lequel l'État contractant d'où le revenu provient a conclu une convention fiscale concernant le revenu prévoyant un échange effectif et complet de renseignements qui, s'il recevait le revenu pour lequel les bénéfices de cette Convention sont demandés, aurait droit en vertu de cette autre convention, ou en vertu du droit interne de l'État contractant d'où provient le revenu, à un taux d'imposition applicable à ce revenu qui ne soit pas plus élevé que le taux demandé en vertu de cette Convention par l'OPC en ce qui concerne ce revenu.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

6.22 Il est prévu que les États contractants introduiront, au sous-alinéa *b*)(i), des renvois spécifiques aux dispositions pertinentes de la législation fiscale ou de la législation sur les valeurs mobilières concernant les OPC en question. Dans la décision concernant le traitement à appliquer à certains OPC particuliers, les États contractants devraient tenir compte des considérations de politique fiscale mentionnées ci-dessus. Les négociateurs pourraient convenir que les différences économiques dans le régime applicable aux OPC dans les deux États contractants, ou même dans le cadre du même État contractant, justifient une différence de traitement dans la convention fiscale. Dans ce cas, une combinaison des dispositions de cette section pourrait être insérée dans la convention.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

l'égard des dividendes de portefeuille soient presque toujours compris entre 10 et 15 pour cent.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

6.25 Un État de la source peut aussi craindre le report potentiel d'imposition lorsqu'un OPC est soumis à un impôt faible ou nul et peut capitaliser ses revenus au lieu de les distribuer de façon courante. Ces États peuvent être tentés de limiter les bénéfices de la convention à la proportion des investisseurs de l'OPC qui sont imposables de façon courante sur leur part des revenus de l'OPC. Toutefois, cette approche s'est révélée difficile à appliquer concrètement à des OPC dont le capital est largement diffusé. Les pays préoccupés par la possibilité d'un tel report d'imposition peuvent vouloir négocier des clauses qui n'accordent les bénéfices d'une convention qu'aux seuls OPC qui sont tenus de distribuer leurs bénéfices de façon courante. D'autres pays peuvent en revanche être moins préoccupés par ce risque de report. Ils peuvent considérer que, même si l'investisseur n'est pas imposé de façon courante sur les revenus reçus par l'OPC, il sera en fin de compte imposé soit sur les sommes distribuées, soit sur les éventuelles plus-values dans le cas où il cèderait ses parts de l'OPC avant que ce dernier ne distribue les revenus. Ces pays peuvent souhaiter négocier des dispositions qui accordent

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

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

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

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

compétentes des États contractants conviennent de considérer comme un organisme de placement collectif aux fins du présent paragraphe.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

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

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

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

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

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

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

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

6.29 Selon l'approche adoptée aux paragraphes 6.21 et 6.26 ou au paragraphe 6.28, il sera nécessaire pour l'OPC de déterminer la proportion de ses détenteurs de parts qui auraient eu droit aux bénéfices de la convention s'ils avaient investi directement. Comme la répartition des parts d'un OPC change fréquemment et que ces parts sont souvent détenues à travers des

intermédiaires, l'OPC et ses gestionnaires ne connaissent souvent pas eux-mêmes les noms et le statut au regard de la convention des bénéficiaires effectifs de parts. Il serait difficile en pratique pour l'OPC de collecter de tels renseignements auprès des intermédiaires en question sur une base journalière. En conséquence, il faudrait que les États contractants acceptent des approches commodes et fiables qui ne nécessitent pas un tel suivi journalier.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

payeurs afin d'assurer l'exactitude des prélèvements à la source au début de chaque période.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

a) Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un organisme de placement collectif qui est établi dans un État contractant et qui reçoit un revenu provenant de l'autre État contractant est traité, aux fins de l'application de la Convention à ce revenu, de la même manière qu'une personne physique qui est un résident de l'État contractant dans lequel cet organisme est établi et comme le bénéficiaire effectif du revenu qu'il reçoit (à condition qu'une personne physique qui est un résident de cet État qui aurait reçu ce revenu dans les mêmes circonstances aurait été considérée comme le bénéficiaire effectif de ce revenu), si la principale catégorie d'actions ou de parts de l'organisme de placement collectif est cotée et régulièrement négociée sur une bourse de valeurs réglementée dans cet État.

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

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

6.33 Chacune des dispositions des paragraphes 6.17, 6.21, 6.26 et 6.32 traite l'OPC comme un résident et le bénéficiaire effectif du revenu qu'il reçoit aux fins de l'application de la Convention à ce revenu, ce qui offre la simplicité de pouvoir prévoir un taux réduit de retenue à la source pour chaque type de revenu. Ces clauses ne doivent pas pour autant être interprétées comme une quelconque restriction du droit de l'État de la source à imposer ses propres résidents qui sont investisseurs dans l'OPC. De toute évidence, ces clauses sont destinées à traiter l'imposition dans l'État de la source des revenus de l'OPC et non l'imposition dans l'État de résidence de ses investisseurs (cette conclusion est analogue à celle qui figure plus haut au paragraphe 6.1 concernant les sociétés de personnes). Les États qui souhaitent confirmer ce

point dans le texte des dispositions sont libres de les amender en conséquence, ce qui peut se faire en ajoutant la phrase suivante : « Cette disposition ne doit pas être interprétée comme imposant une quelconque restriction au droit d'un État contractant d'imposer les résidents de cet État ».

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

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

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

6.36 Des questions peuvent cependant se poser dans le cas d'organismes établis et détenus exclusivement par un État ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. Certains de ces organismes peuvent tirer des revenus importants d'autres pays et il peut donc être important de déterminer si les dispositions des conventions fiscales leur sont applicables (il s'agit notamment du cas des fonds souverains: voir le paragraphe 8.5 des Commentaires sur l'article 4). Dans plusieurs cas, ces organismes sont entièrement exonérés d'impôt et la question peut se poser de savoir s'ils ont droit aux bénéfices des conventions fiscales conclues par les États dans

lesquels ils ont été établis. Afin de clarifier la situation, certains États modifient la définition de « résident d'un État contractant » au paragraphe 1 de l'article 4 et incluent dans cette définition un « organisme public », une « agence » ou une « personne morale de droit public » d'un État, une subdivision politique ou collectivité locale, ce qui vise donc les organismes détenus exclusivement qui ne sont pas considérés comme faisant partie de l'État ou de ses subdivisions politiques ou collectivités locales.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

interprétation de ce principe, dans la mesure où l'imposition éventuelle qui résulte de cette interprétation est conforme aux dispositions des conventions fiscales bilatérales qu'il a conclues.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Usage incorrect de la Convention

7. Le principal objectif des conventions de double imposition est de promouvoir les échanges de biens et services et les mouvements des capitaux et des personnes, en éliminant la double imposition internationale. Elles ont également pour but d'empêcher l'évasion et la fraude fiscales.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

8. Il est également important de noter que l'extension du réseau des conventions de double imposition accroît le risque d'abus en facilitant le

recours à des constructions juridiques artificielles conçues pour profiter à la fois des avantages fiscaux prévus par certaines législations internes et des allégements fiscaux prévus dans les conventions de double imposition.

(Remplacé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

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

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

9.2 Pour de nombreux États, la réponse à la première question repose sur leur réponse à la seconde. Ces États tiennent compte du fait que les impôts sont appliqués en vertu des dispositions de la législation nationale, sous réserve des dispositions restrictives (et, dans certains cas exceptionnels, des dispositions qui élargissent leur application) prévues par les conventions fiscales. En conséquence, toute utilisation abusive des dispositions d'une convention fiscale peut aussi être considérée comme une utilisation abusive des dispositions de la législation nationale dans le cadre duquel l'impôt est appliqué. Pour ces États, la question consiste dès lors à savoir si les dispositions des conventions fiscales peuvent empêcher l'application des dispositions anti-évasion de la législation nationale, ce qui renvoie à la seconde question évoquée précédemment. Comme l'indique le

paragraphe 22.1 ci-dessous, la réponse à cette seconde question est que ces dispositions anti-évasion fiscale se rattachent aux dispositions fondamentales de la législation nationale qui déterminent les faits générateurs de l'impôt et que, comme ces dispositions ne sont pas couvertes par les conventions fiscales, celles-ci ne les affectent donc pas. Par conséquent, en règle générale, il n'y aura pas de conflit entre ces dispositions et celles des conventions fiscales.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

9.6 L'application potentielle de règles générales anti-abus n'exclut pas la nécessité de dispositions spécifiques destinées à éviter des formes particulières d'évasion fiscale. Lorsque des stratagèmes particuliers d'évasion ont été détectés ou que le recours à de tels stratagèmes pose des problèmes particuliers, il est souvent utile d'ajouter à la Convention des dispositions visant directement la stratégie d'évasion en cause. Cela sera de même nécessaire lorsqu'un État qui adopte le point de vue décrit au paragraphe 9.2 ci-dessus estime que sa législation nationale ne contient pas les règles ou

principes anti-évasion nécessaires pour répondre comme il convient à une telle stratégie.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

11. Un autre exemple est donné par deux formes particulièrement importantes d'utilisation abusive de la Convention qui sont examinées dans deux rapports du Comité des affaires fiscales, « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés écran » et « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais »[1]. Ainsi qu'il est souligné dans ces rapports, les inquiétudes exprimées au paragraphe 9 ci-dessus se sont avérées fondées dans la mesure où il y a eu une tendance de plus en plus marquée à utiliser des sociétés relais pour tirer

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

des conventions des avantages non voulus par les États contractants lors de leurs négociations bilatérales. Cela a amené un nombre croissant de pays membres à insérer dans les conventions qu'ils ont conclues des dispositions (à la fois générales et spécifiques) ayant pour but d'empêcher les abus et de préserver les dispositions de leur législation nationale visant à éviter l'évasion fiscale.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

— du fait que ces dispositions ne s'excluent pas mutuellement et que des dispositions différentes peuvent être nécessaires pour répondre à des préoccupations différentes ;

— de la mesure dans laquelle des avantages fiscaux peuvent effectivement être obtenus grâce à une stratégie d'évasion spécifique ;

— du contexte juridique dans les deux États contractants et, en particulier, de la mesure dans laquelle la législation nationale prévoit déjà une réponse appropriée à cette stratégie d'évasion ; et

— de la mesure dans laquelle ces dispositions pourraient involontairement s'appliquer à des activités économiques de bonne foi.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

Cas des sociétés relais

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

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

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

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

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

La notion « d'intérêt substantiel » pourrait être précisée davantage lors de la rédaction de la convention. Par exemple, les États contractants pourraient la

définir en fonction de la possession d'un certain pourcentage du capital ou des droits de vote de la société.

(Renuméroté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

> Lorsque des revenus provenant d'un État contractant sont perçus par une société qui est un résident de l'autre État contractant et qu'une ou plusieurs personnes qui ne sont pas des résidents de cet autre État :
>
> *a)* ont directement ou indirectement, ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés, quel que soit leur pays de résidence, un intérêt substantiel dans cette société, sous forme d'une participation ou sous d'autres formes, ou
>
> *b)* exercent directement ou indirectement, seules ou ensemble, la direction ou le contrôle de ladite société,
>
> toute disposition de la présente convention qui prévoit une exonération ou une réduction d'impôt ne s'applique pas si plus de 50 pour cent de ces revenus sont utilisés pour satisfaire à des engagements envers ces personnes (intérêts, redevances, frais de développement, de publicité, d'établissement et de déplacement, amortissement de biens de toute nature y compris de biens incorporels, procédés de production, etc.).

(Renuméroté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

18. Cette solution semble constituer le seul moyen efficace de combattre les stratégies de « tremplin ». On la trouve dans des conventions bilatérales conclues par la Suisse et les États-Unis et son principe semble être à la base

des dispositions suisses contre l'usage abusif des conventions fiscales par certaines catégories de sociétés suisses. Les États contractants qui envisagent d'insérer une telle clause dans leurs conventions ne doivent pas oublier qu'elle peut s'appliquer à des transactions commerciales normales et qu'elle doit donc être complétée par une clause de bonne foi.

(Renuméroté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

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

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

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

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

e) Clause de l'allégement alternatif

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

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

(Renuméroté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

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

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

a) d'une personne physique ;

b) d'une entité publique admissible ;

c) d'une société, si :

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

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

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

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

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

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

3. *a)* Un résident d'un État contractant pourra, qu'il soit ou non une personne admissible, bénéficier des avantages prévus par la présente Convention au titre d'un élément de revenu ayant sa source dans

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

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

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

d) Aux fins de déterminer si une personne exerce effectivement des activités d'entreprise dans un État contractant pour les fins de l'alinéa *a*), les activités exercées par une société de personnes dans laquelle cette personne est associée et les activités exercées par des personnes liées à cette personne seront réputées exercées par cette personne. Une personne sera considérée comme liée à une autre si elle possède au moins 50 pour cent d'un intérêt effectif dans l'autre (ou, dans le cas d'une société, au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société) ou si une autre personne détient, directement ou indirectement, au moins 50 pour cent d'un intérêt effectif dans chacune d'elles (ou, dans le cas d'une société, au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société). Dans tous les cas, une personne sera considérée comme liée à une autre si, en prenant en compte l'ensemble des faits et circonstances propres à ce cas, l'une est sous le

contrôle de l'autre ou elles sont toutes deux sous le contrôle d'une même personne ou de plusieurs mêmes personnes.

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

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

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

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

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

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

a) dans l'État A .....

b) dans l'État B ..... ; et

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

(Remplacé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

Dispositions visant des entités bénéficiant de régimes fiscaux préférentiels

21. Certaines catégories de sociétés spécifiques bénéficiant de privilèges fiscaux dans leur État de résidence facilitent l'existence de situations de relais et soulèvent la question des pratiques fiscales dommageables. Lorsque des sociétés exonérées d'impôt, totalement ou presque totalement, présentent des caractéristiques juridiques particulières, on peut empêcher l'usage abusif de conventions fiscales en refusant à ces sociétés le bénéfice de ces

conventions (c'est la méthode de l'exclusion). Comme ces privilèges sont surtout accordés à certaines catégories de sociétés définies dans la législation commerciale ou fiscale d'un pays, la solution la plus radicale consisterait à exclure ces sociétés du bénéfice de la convention. Une autre solution serait d'insérer une clause de sauvegarde qui s'appliquerait aux revenus perçus ou versés par de telles sociétés et qui pourrait être rédigée sur le modèle suivant :

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

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

(Renuméroté et amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

> Toute société, fiducie ou société de personnes qui est un résident d'un État contractant et qui est détenue effectivement ou contrôlée, directement ou indirectement, par une ou plusieurs personnes qui ne sont pas des résidents de cet État n'a pas droit aux avantages de cette Convention si le montant de l'impôt perçu par cet État sur les revenus ou la fortune de la société, fiducie ou société de personnes (après prise en compte de toute réduction ou imputation de l'impôt de quelque manière que ce soit et notamment en raison d'un remboursement, apport, crédit ou dotation

effectué au bénéfice de la société, de la fiducie ou de la société de personnes, ou à toute autre personne) est largement inférieur au montant qui serait exigé par cet État si la totalité des actions du capital de la société ou des participations détenues dans la fiducie ou la société de personnes, selon le cas, appartenaient effectivement à un ou plusieurs résidents de cet État.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

Dispositions visant des catégories particulières de revenus

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

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

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

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

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

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

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

a) est exonéré d'impôt ; ou

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

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

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

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

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

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

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

b) de toute législation analogue adoptée ultérieurement.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

22. D'autres formes d'usage abusif des conventions fiscales (par exemple l'utilisation d'une société écran) ainsi que les moyens qui pourraient être utilisés à cet égard telles que les règles faisant primer le fond sur la forme, les règles de « substance économique » et les dispositions générales anti-abus ont également été analysés, notamment pour savoir si ces règles et dispositions sont contraires aux conventions fiscales, ce qui renvoie à la seconde question évoquée au paragraphe 9.1 ci-dessus**.**

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté et amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

23. L'utilisation de sociétés écran peut également être contrecarrée par une législation relative aux sociétés étrangères contrôlées. Un nombre notable de pays membres et non membres ont désormais adopté une telle législation. Même si la conception de ce type de législation varie considérablement selon les pays, un trait commun de ces règles, que l'on considère désormais à l'échelle internationale comme un instrument légitime pour protéger l'assiette fiscale nationale, est qu'elles permettent à un État contractant d'imposer ses propres résidents sur des revenus attribuables à leurs participations dans certaines entités étrangères. Toutefois, on a parfois affirmé, en s'appuyant sur une certaine interprétation des dispositions de la Convention comme le paragraphe 1 de l'article 7 ou le paragraphe 5 de l'article 10, que ce trait commun des législations sur les sociétés étrangères contrôlées était contraire à ces dispositions. Comme on l'explique dans les paragraphes 14 des Commentaires sur l'article 7 et 37 des Commentaires sur l'article 10, cette interprétation n'est pas conforme au texte des dispositions. De plus, elle ne résiste pas à la lecture de ces dispositions dans leur contexte. En conséquence, même si certains pays ont jugé utile de préciser

expressément dans leurs conventions que leur législation relative aux sociétés étrangères contrôlées n'était pas contraire à la Convention, une telle précision n'est pas nécessaire. Il est admis que la législation relative aux sociétés étrangères contrôlées qui suit cette approche n'est pas contraire aux dispositions de la Convention.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

24. *(Supprimé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)*

25. *(Renuméroté et amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)*

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

(Remplacé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

Imposition sur la base des remises de fonds

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

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

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

Limitations de l'imposition à la source : aspects procéduraux

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

Observations sur les Commentaires

27. Le *Chili* considère que certaines des solutions proposées dans le rapport relatif à « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » qui ont été incorporées dans les Commentaires ne

peuvent s'appliquer que dans la mesure où elles sont explicitement prévues par les dispositions d'une convention fiscale.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

27.4 La *Belgique* ne partage pas les vues exprimées au paragraphe 23 des Commentaires. Elle est d'avis que l'application d'une législation relative aux sociétés étrangères contrôlées est contraire aux dispositions de l'article 5,

paragraphe 7, de l'article 7, paragraphe 1 et de l'article 10, paragraphe 5 de la Convention. Ceci est notamment le cas lorsqu'un État contractant impose un de ses résidents sur des revenus réalisés par une entité étrangère en attribuant fictivement à ce résident les revenus réalisés par l'entité étrangère au prorata de sa participation dans le capital de celle-ci. Ce faisant, cet État accroît la base imposable de son résident en y incorporant des revenus qui n'ont pas été réalisés par ce résident mais ont été réalisés par une entité étrangère non imposable dans cet État sur base de la Convention. Cet État contractant méconnaît, ainsi, la personnalité juridique de l'entité étrangère et contrevient, dès lors, à la Convention (voir également le paragraphe 79 des Commentaires sur l'article 7 et paragraphe 68.1 des Commentaires sur l'article 10).

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

27.8 *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Réserve sur l'article

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

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

29. *(Supprimé le 31 mars 1994 ; voir HISTORIQUE)*

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 21 septembre 1995 lorsqu'un certain nombre de changements rédactionnels mineurs, qui n'ont pas modifié le sens du texte, ont été apportés aux Commentaires sur l'article 1. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Alors que les premières conventions fiscales étaient en général applicables aux « ressortissants » des États contractants, les conventions plus récentes s'appliquent ordinairement aux « résidents » de l'un ou des deux États contractants, sans distinction de nationalité. Certaines d'entre elles avaient même une portée plus large en ce qu'elles concernent d'une manière plus générale les « contribuables » des États contractants ; de ce fait, elles visent également les personnes qui, encore qu'elles ne résident pas dans l'un ou l'autre État, sont cependant soumises à l'impôt sur une partie de leurs revenus ou de leur fortune dans chacun d'eux. La Convention est destinée à régir les rapports des pays membres de l'OCDE et, pour des raisons d'ordre pratique, on a jugé préférable de disposer que la Convention s'applique aux personnes qui sont des résidents de l'un des deux États contractants ou de ces deux États. Il est rappelé que le sens du terme « résident » est défini à l'article 4. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Alors que les anciennes Conventions étaient en général applicables aux « ressortissants » des États contractants, les Conventions récentes s'appliquent ordinairement aux « résidents » de l'un ou des deux États contractants, sans distinction de nationalité. Certaines d'entre elles ont même une portée plus étendue en ce sens qu'elles concernent d'une manière plus générale les « contribuables » des États contractants; de ce fait, elles visent également les personnes qui, encore qu'elles ne résident pas dans l'un ou l'autre État, sont cependant soumises à l'impôt sur une partie de leurs revenus ou de leur fortune dans chacun d'eux. La Convention est destinée à régir les rapports des pays Membres de l'O.C.D.E., et pour des raisons d'ordre pratique, on a jugé préférable de disposer que la Convention s'applique aux personnes qui sont des résidents de l'un des deux États contractants, d'un État contractant ou de ces deux États. Il est rappelé que le sens du terme « résident » est défini à l'article 4 concernant le domicile fiscal. »

Paragraphe 2 : Remplacé le 29 avril 2000 quand la seconde phrase du paragraphe 2 du Modèle de 1977 a été amendée et incluse dans le paragraphe 3 et un nouveau paragraphe 2 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le

Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 2 a été ajouté lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 3 : Remplacé le 29 avril 2000 quand une partie du paragraphe 3 du Modèle de 1977 a été incluse dans le paragraphe 5 (voir historique du paragraphe 5) et un nouveau paragraphe 3 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 3 a été ajouté lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 4 : Remplacé le 29 avril 2000 quand le paragraphe 4 du Modèle de 1977 a été supprimé et un nouveau paragraphe 4 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. De plus, selon l'approche qu'ils adoptent, les États contractants peuvent appliquer différentes dispositions de la Convention aux revenus versés par la société de personnes à un associé. Dans les États où les sociétés de personnes sont considérées comme des sociétés, les bénéfices distribués aux associés peuvent être considérés comme des dividendes (paragraphe 3 de l'article 10) alors que, pour d'autres États, tous les bénéfices d'une société de personnes, qu'ils soient ou non distribués, sont considérés comme des bénéfices commerciaux des associés (article 7). Dans de nombreux États, les bénéfices provenant de l'activité des sociétés de personnes comprennent, aux fins d'imposition, la totalité ou une partie des rémunérations spéciales versées à ses

associés par la société (telles que les loyers, intérêts, redevances, ou rémunérations de services rendus), tandis que dans d'autres États, ces versements ne sont pas traités comme des bénéfices d'entreprises (article 7) mais sont régis par d'autres articles (dans les exemples mentionnés ci-dessus ce sont respectivement les articles 6, 11, 12, 14 ou 15 qui s'appliquent). »

Le paragraphe 4 a été ajouté lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 5 : Amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant le renvoi au « paragraphe 8.4 des Commentaires sur l'article 4 » par un renvoi au « paragraphe 8.7 des Commentaires sur l'article 4 », par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. Lorsqu'une société de personnes est traitée comme une société ou imposée de la même manière, cette société est un résident de l'État contractant qui impose la société de personnes selon les principes mentionnés au paragraphe 1 de l'article 4 et elle peut donc bénéficier de la Convention. Toutefois, lorsque la société de personnes est considérée comme transparente sur le plan fiscal, elle n'est pas « assujettie à l'impôt » dans cet État au sens du paragraphe 1 de l'article 4 et ne peut donc pas être un résident de cet État pour l'application de la Convention. Dans ce cas, l'application de la Convention serait refusée à la société de personnes elle-même sauf si une règle spéciale couvrant les sociétés de personnes était incluse dans la Convention. Lorsque l'application de la Convention est ainsi refusée, les associés sont éligibles, à concurrence de leur part du revenu de cette dernière, aux avantages des dispositions des conventions conclues par les États dont ils sont résidents dans la mesure où leur part du revenu de la société de personnes leur est attribuée pour fins d'imposition dans leur État de résidence (voir le paragraphe 8.4 des Commentaires sur l'article 4). »

Le paragraphe 5 a été remplacé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999). Le nouveau paragraphe 5 contenait une version amendée de la deuxième phrase du paragraphe 3 du Modèle de Convention de 1977 (voir historique du paragraphe 3). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 5 a été ajouté lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 6 : Remplacé le 29 avril 2000 quand le paragraphe 6 a été supprimé et un nouveau paragraphe 6 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. L'application concurrente d'articles différents de la Convention dans les deux États contractants (ou même la non-application de la Convention dans l'un d'eux) peut conduire à une double imposition, mais aussi à une double exonération d'impôt. Cependant, en pratique, l'application des conventions de double

imposition, qu'elles soient ou non basées sur le Modèle de Convention, tout comme les discussions au sein du Comité des affaires fiscales lors de la rédaction du Modèle de Convention de 1977, ont montré que les pays membres de l'OCDE adoptent des positions très divergentes et qu'il est extrêmement difficile de trouver une solution uniforme qui puisse être acceptée par l'ensemble des pays membres de l'OCDE, ou même par une grande majorité d'entre eux. La Convention ne contient donc pas de dispositions spéciales relatives aux sociétés de personnes. Les États contractants conservent, toutefois, la faculté d'examiner les problèmes concernant les sociétés de personnes à l'occasion de négociations bilatérales et de se mettre d'accord sur les dispositions spéciales qu'ils pourraient juger nécessaires et appropriées. »

Le paragraphe 6 a été amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 6 a été ajouté lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 6.1 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 6.2 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 6.3 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 6.4 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 6.5 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 6.6 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 6.7 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 6.8 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.9 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.10 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.11 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.12 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.13 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.14 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.15 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.16 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.17 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.18 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.19 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.20 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.21 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.22 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.23 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.24 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.25 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.26 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.27 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.28 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.29 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.30 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.31 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.32 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.33 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.34 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010, sur la base d'un autre rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 23 avril 2010).

Paragraphe 6.35 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 6.36 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 6.37 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 6.38 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 6.39 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 7 : Amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 7 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995 lorsqu'un certain nombre de changements rédactionnels mineurs qui n'ont pas modifié le sens du texte, ont été apportés aux Commentaires sur l'article 1. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 7 a été ajouté lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 7.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 8 : Remplacé le 28 janvier 2003 quand le paragraphe 8 a été supprimé et un nouveau paragraphe 8 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 8 a été ajouté lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 9 : Amendé le 28 janvier 2003, en remplaçant le renvoi, dans la dernière phrase, au paragraphe 4 de l'article 13 par un renvoi au paragraphe 5 de l'article 13, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 9 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995 lorsqu'un certain nombre de changements rédactionnels mineurs, qui n'ont pas modifié le sens du texte, ont été apportés aux Commentaires sur l'article 1. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 9 a été ajouté lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 9.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 9.2 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 9.3 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 9.4 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 9.5 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 9.6 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 10 : Amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. Certaines de ces situations sont traitées dans la Convention, par exemple au moyen de l'introduction de la notion de « bénéficiaire effectif » (aux articles 10, 11 et 12) et de dispositions particulières relatives aux sociétés d'artistes (paragraphe 2 de l'article 17). De tels problèmes sont aussi abordés dans les Commentaires sur l'article 10 (paragraphes 17 et 22), sur l'article 11 (paragraphe 12) et sur l'article 12 (paragraphe 7). Les États contractants peuvent, à l'occasion de négociations bilatérales, convenir qu'un allégement d'impôt n'est pas applicable dans certains cas, ou que l'application des dispositions de leurs législations internes pour lutter contre l'évasion fiscale ne sera pas affectée par la Convention. »

Le paragraphe 10 a été ajouté lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 10.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 10.2 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 11 : Amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002). Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 11 a été antérieurement amendé le 23 octobre 1997, en remplaçant la note de bas de page se rapportant au paragraphe, par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 23 octobre 1997, la note se lisait comme suit :

> « 1. Ces deux rapports ont été publiés, conjointement avec deux autres rapports, sous le titre commun *L'évasion et la fraude fiscales internationales — Quatre études*, dans « Questions de fiscalité internationale » n° 1, OCDE, Paris, 1987. »

Le paragraphe 11 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995 lorsqu'un certain nombre de changements rédactionnels mineurs, qui n'ont pas modifié le sens du texte, ont été apportés aux Commentaires sur l'article 1. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 11 a été renuméroté paragraphe 28 (voir historique du paragraphe 28) et un nouveau paragraphe 11 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 12 : Amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

> « 12. Plusieurs solutions ont été envisagées mais, pour les raisons présentées dans les rapports mentionnés ci-dessus, aucun texte définitif n'a été établi, aucune recommandation stricte n'a été formulée quant aux circonstances dans lesquelles des textes définitifs devaient s'appliquer et aucune liste exhaustive des mesures correctrices susceptibles d'être adoptées n'a été fournie. Les textes mentionnés ci-dessous sont destinés simplement à fournir aux responsables chargés de la négociation des conventions des indications qui leur permettront de trouver une solution à des cas particuliers. En se référant à ces textes, il faudra tenir compte :
>
> — de la mesure dans laquelle des avantages fiscaux peuvent effectivement être obtenus grâce à des sociétés relais ;
>
> — du contexte juridique dans les deux États contractants ;
>
> — de la mesure dans laquelle ces dispositions pourraient involontairement s'appliquer à des activités économiques de bonne foi. »

Le paragraphe 12 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992 sur la base du paragraphe 22 d'un rapport antérieur intitulé « Les conventions préventives de

double imposition et l'utilisation de sociétés relais » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986).

Paragraphe 13 : Amendé, et le titre le précédant a été ajouté, le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002). Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

> « 13. Une solution aux problèmes des sociétés relais serait de ne pas accorder le bénéfice de la convention à une société dont le capital n'appartient pas, directement ou indirectement, à des résidents de l'État dont elle est elle-même un résident. Par exemple, une telle clause « de transparence » pourrait être ainsi formulée :
>
> > « Une société qui est un résident d'un État contractant ne peut prétendre à un allégement d'impôt en vertu de la présente Convention au titre d'un élément de revenu, gains ou bénéfices si son capital est détenu ou contrôlé, directement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés sans égard à l'État dont elles sont résidentes, par des personnes qui ne sont pas des résidents d'un État contractant. »
>
> Les États contractants désirant adopter une telle disposition peuvent aussi vouloir, dans le cadre de leurs négociations bilatérales, déterminer les critères selon lesquels le capital d'une société sera considéré comme étant détenu ou contrôlée par des non-résidents. »

Le paragraphe 13 a été antérieurement amendé le 31 mars 1994, en y remplaçant, à la fin du deuxième alinéa, les mots « du premier État » par « d'un État contractant », par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

> « 13. Une solution aux problèmes des sociétés relais serait de ne pas accorder le bénéfice de la convention à une société dont le capital n'appartient pas, directement ou indirectement, à des résidents de l'État dont elle est elle-même un résident. Par exemple, une telle disposition « de transparence » pourrait être ainsi formulée :
>
> > « Une société qui est un résident d'un État contractant ne peut prétendre à un allégement d'impôt en vertu de la présente convention au titre d'un élément de revenu, gains ou bénéfices à moins que son capital n'appartienne pas, ni ne soit contrôlé, directement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés sans égard à l'État dont elles sont résidentes, par des personnes qui ne sont pas des résidents du premier État. »
>
> Les États contractants désirant adopter une telle disposition peuvent aussi vouloir, dans le cadre de leurs négociations bilatérales, déterminer les critères selon lesquels le capital d'une société sera considéré appartenir à des non-résidents ou selon lesquels cette société sera considérée comme étant contrôlée par ceux-ci. »

Le paragraphe 13 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 23 d'un rapport antérieur intitulé « Les conventions préventives de double imposition et l'utilisation de sociétés relais » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986).

Paragraphe 14 : Amendé le 28 janvier 2003 en y ajoutant les mots « sur laquelle se fonde la disposition ci-dessus » par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base

d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002). Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 14 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000, en remplaçant les mots « industrielles et commerciales » par les mots « d'entreprise », par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 14 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995 lorsqu'un certain nombre de changements rédactionnels mineurs, qui n'ont pas modifié le sens du texte, ont été apportés aux Commentaires sur l'article 1. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

> « 14. La « clause de la transparence » semble avoir une place appropriée dans les conventions avec les pays où l'imposition est nulle ou très faible et dans lesquels ne sont normalement exercées que peu d'activités industrielles ou commerciales. Même dans ces cas, il serait nécessaire de modifier la disposition ou de la remplacer par une autre afin de préserver les activités industrielles de bonne foi. »

Le paragraphe 14 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992 sur la base du paragraphe 25 d'un rapport antérieur intitulé « Les conventions préventives de double imposition et l'utilisation de sociétés relais » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986).

Paragraphe 15 : Correspond au paragraphe 17 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. Le paragraphe 17 a été renuméroté paragraphe 15 et le paragraphe 15 a été amendé et renuméroté paragraphe 21 (voir historique du paragraphe 21) par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Le paragraphe 17 a été amendé le 23 octobre 1997, en remplaçant le mot « et » par le mot « ou » à la fin de l'alinéa *a)*, par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 23 octobre 1997, l'alinéa *a)* se lisait comme suit :

> « *a)* ont directement ou indirectement, ou par l'intermédiaire d'une ou de plusieurs sociétés, quel que soit leur pays de résidence, un intérêt

prépondérant dans cette société, sous forme d'une participation ou sous une autre forme, et. »

Le paragraphe 17 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 29 d'un rapport antérieur intitulé « Les conventions préventives de double imposition et l'utilisation de sociétés relais » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986).

Paragraphe 16 : Correspond au paragraphe 18 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. Le paragraphe 18 a été renuméroté paragraphe 16 et le paragraphe 16 a été renuméroté paragraphe 21.1 (voir historique du paragraphe 21.1) par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base de'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Le paragraphe 18 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 36 d'un rapport antérieur intitulé « Les conventions préventives de double imposition et l'utilisation de sociétés relais » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986).

Paragraphe 17 : Correspond au paragraphe 19 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. A cette date, le paragraphe 19 a été renuméroté paragraphe 17 et le paragraphe 17 a été renuméroté paragraphe 15 (voir historique du paragraphe 15) par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Le paragraphe 19 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003 a été antérieurement amendé le 23 octobre 1997, en remplaçant le mot « et » par le mot « ou » à la fin de l'alinéa *a)*, par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 23 octobre 1997, l'alinéa *a)* se lisait comme suit :

« *a)* ont directement ou indirectement, ou par l'intermédiaire d'une ou de plusieurs sociétés, quel que soit leur pays de résidence, un intérêt substantiel dans cette société, sous forme d'une participation ou sous une autre forme, et. »

Le paragraphe 19 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995 lorsqu'un certain nombre de changements rédactionnels mineurs, qui n'ont pas modifié le sens du texte, ont été apportés aux Commentaires sur l'article 1. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le premier paragraphe du paragraphe 19 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 19 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 37 d'un rapport antérieur intitulé « Les conventions préventives de

double imposition et l'utilisation de sociétés relais » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986).

Paragraphe 18 : Correspond au paragraphe 20 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. Le paragraphe 18 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003 a été renuméroté paragraphe 16 (voir historique du paragraphe 16) et le paragraphe 20 a été renuméroté paragraphe 18 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Le paragraphe 20 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 41 d'un rapport antérieur intitulé « Les conventions préventives de double imposition et l'utilisation de sociétés relais » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986).

Paragraphe 19 : Correspond au paragraphe 21 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. A cette date, le paragraphe 19 a été renuméroté paragraphe 17 (voir historique du paragraphe 17) et le paragraphe 21 a été renuméroté paragraphe 19 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Le paragraphe 21 a été amendé le 29 avril 2000, en remplaçant, à l'alinéa *b*), les mots « industrielles et commerciales » par les mots « d'entreprise » par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, l'alinéa *b*) du paragraphe 21 se lisait comme suit :

> « *b) Clause relative à l'activité*
>
> Les dispositions précédentes ne s'appliquent pas lorsque la société exerce des activités industrielles ou commerciales importantes dans l'État contractant dont elle est un résident et que l'allégement d'impôt demandé à l'autre État contractant concerne un revenu qui a un lien avec ces activités. »

Le paragraphe 21 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995 lorsqu'un certain nombre de changements rédactionnels mineurs, qui n'ont pas modifié le sens du texte, ont été apportés aux Commentaires sur l'article 1. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, la dernière partie du paragraphe 21 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 21 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 42 d'un rapport antérieur intitulé « Les conventions préventives de

double imposition et l'utilisation de sociétés relais » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986).

Paragraphe 20 : Remplacé le 28 janvier 2003 quand le paragraphe 20 a été supprimé et un nouveau paragraphe 20 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Le paragraphe 20 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003 a été renuméroté paragraphe 18 (voir historique du paragraphe 18) et un nouveau paragraphe 20 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 21 : Correspond au paragraphe 15 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. A cette date, le paragraphe 15 a été amendé et renuméroté paragraphe 21, le titre qui précédait le paragraphe 21 a été ajouté et le paragraphe 21 a été renuméroté paragraphe 19 (voir historique du paragraphe 19) par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

> « 15. Une situation de relais pourra être créée au moyen de sociétés exonérées d'impôts, totalement ou presque totalement, et qui présentent des caractéristiques juridiques particulières. Par conséquent, on peut empêcher l'usage abusif de conventions fiscales en refusant à ces sociétés le bénéfice de ces conventions (c'est la méthode de l'exclusion). Les principaux cas de ce genre sont constitués par certaines catégories de sociétés qui bénéficient dans l'État dont elles sont des résidents de privilèges fiscaux qui leur confèrent un statut comparable à celui d'un non-résident. Comme ces privilèges sont surtout accordés à certaines catégories de sociétés définies dans la législation commerciale ou fiscale d'un pays, la solution la plus radicale consisterait à exclure ces sociétés du bénéfice de la convention. Une autre solution serait d'insérer une clause de sauvegarde qui pourrait être libellée de la façon suivante :
>
> > « Aucune disposition de la Convention qui prévoit une exonération ou une réduction d'impôt ne s'applique aux revenus encaissés ou payés par une société telle qu'elle est définie à l'article ... de la Loi ... ou par toute disposition similaire instaurée par ... après la signature de la Convention »
>
> On pourrait réduire la portée de cette disposition en ne couvrant que le paiement de certaines catégories de revenus tels que les dividendes, intérêts, gains en capital, tantièmes, etc. Avec une telle clause, les sociétés de la catégorie concernée pourraient continuer à bénéficier de la protection offerte par l'article 24 (non-discrimination) et des dispositions de l'article 25 (procédure amiable) et elles seraient soumises aux dispositions de l'article 26 (échange de renseignements). »

Le paragraphe 15 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 26 d'un rapport antérieur intitulé « Les conventions préventives de double imposition et l'utilisation de sociétés relais » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986).

Paragraphe 21.1 : Correspond au paragraphe 16 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. A cette date, le paragraphe 16 a été renuméroté paragraphe 21.1 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La

limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Le paragraphe 16 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 28 d'un rapport antérieur intitulé « Les conventions préventives de double imposition et l'utilisation de sociétés relais » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986).

Paragraphe 21.2 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 21.3 : Ajouté, ainsi que le titre le précédant, le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 21.4 : Ajouté, ainsi que le titre le précédant, le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 21.5 : Ajouté, ainsi que le titre le précédant, le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 22 : Amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 22 se lisait comme suit :

> « 22. D'autres formes d'usage abusif des conventions fiscales (par exemple l'utilisation d'une société écran) ont également été analysées ainsi que les moyens qui pourraient être utilisés à cet égard tels que les règles faisant primer le fond sur la forme et les dispositions de type « Sous-Section F ». »

Le paragraphe 22 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 22.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 22.2 : Correspond au paragraphe 25 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. A cette date, le paragraphe 25 a été amendé et renuméroté paragraphe 22.2 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

> « 25. Même si de telles dispositions dirigées contre les abus, ainsi que celles décrites dans les rapports mentionnés au paragraphe 11 ci-dessus, ne sont pas incompatibles avec l'esprit des conventions fiscales, il est admis que les pays membres doivent respecter scrupuleusement les obligations spécifiques qui résultent des conventions fiscales tant qu'il n'existe pas de preuve manifeste d'un usage abusif de ces conventions. De plus, il semble souhaitable que les dispositions dirigées contre les abus soient conformes à l'esprit des conventions fiscales en vue

d'éviter la double imposition. Lorsque le contribuable respecte ces dispositions, il pourrait en outre être approprié de lui accorder la protection du réseau de conventions. »

Le paragraphe 25 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995, en remplaçant les mots « il pourrait en outre être souhaitable » par les mots « il pourrait en outre être approprié » dans la dernière phrase, lorsqu'un certain nombre de changements rédactionnels mineurs, qui n'ont pas modifié le sens du texte, ont été apportés aux Commentaires sur l'article 1.

Le paragraphe 25 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 46 d'un rapport antérieur intitulé « Les conventions préventives de double imposition et l'utilisation de sociétés écran » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986).

Paragraphe 23 : Amendé le 22 juillet 2010, en remplaçant le renvoi au paragraphe « 13 des Commentaires sur l'article 7 » par un renvoi au paragraphe « 14 des Commentaires sur l'article 7 » par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 23 se lisait comme suit :

« 23. L'utilisation de sociétés écran peut également être contrecarrée par une législation relative aux sociétés étrangères contrôlées. Un nombre notable de pays membres et non membres ont désormais adopté une telle législation. Même si la conception de ce type de législation varie considérablement selon les pays, un trait commun de ces règles, que l'on considère désormais à l'échelle internationale comme un instrument légitime pour protéger l'assiette fiscale nationale, est qu'elles permettent à un État contractant d'imposer ses propres résidents sur des revenus attribuables à leurs participations dans certaines entités étrangères. Toutefois, on a parfois affirmé, en s'appuyant sur une certaine interprétation des dispositions de la Convention comme le paragraphe 1 de l'article 7 ou le paragraphe 5 de l'article 10, que ce trait commun des législations sur les sociétés étrangères contrôlées était contraire à ces dispositions. Comme on l'explique dans les paragraphes 13 des Commentaires sur l'article 7 et 37 des Commentaires sur l'article 10, cette interprétation n'est pas conforme au texte des dispositions. De plus, elle ne résiste pas à la lecture de ces dispositions dans leur contexte. En conséquence, même si certains pays ont jugé utile de préciser expressément dans leurs conventions que leur législation relative aux sociétés étrangères contrôlées n'était pas contraire à la Convention, une telle précision n'est pas nécessaire. Il est admis que la législation relative aux sociétés étrangères contrôlées qui suit cette approche n'est pas contraire aux dispositions de la Convention. »

Le paragraphe 23 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant le renvoi au paragraphe « 10.1 des Commentaires sur l'article 7 » par un renvoi au paragraphe « 13 des Commentaires sur l'article 7 » par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 23 se lisait comme suit :

« 23. L'utilisation de sociétés écran peut également être contrecarrée par une législation relative aux sociétés étrangères contrôlées. Un nombre notable de pays membres et non membres ont désormais adopté une telle législation. Même si la conception de ce type de législation varie considérablement selon les pays, un trait commun de ces règles, que l'on considère désormais à l'échelle internationale comme un instrument légitime pour protéger l'assiette fiscale nationale, est qu'elles permettent à un État contractant d'imposer ses propres résidents sur des revenus attribuables à leurs participations dans certaines entités étrangères.

Toutefois, on a parfois affirmé, en s'appuyant sur une certaine interprétation des dispositions de la Convention comme le paragraphe 1 de l'article 7 ou le paragraphe 5 de l'article 10, que ce trait commun des législations sur les sociétés étrangères contrôlées était contraire à ces dispositions. Comme on l'explique dans les paragraphes 10.1 des Commentaires sur l'article 7 et 37 des Commentaires sur l'article 10, cette interprétation n'est pas conforme au texte des dispositions. De plus, elle ne résiste pas à la lecture de ces dispositions dans leur contexte. En conséquence, même si certains pays ont jugé utile de préciser expressément dans leurs conventions que leur législation relative aux sociétés étrangères contrôlées n'était pas contraire à la Convention, une telle précision n'est pas nécessaire. Il est admis que la législation relative aux sociétés étrangères contrôlées qui suit cette approche n'est pas contraire aux dispositions de la Convention. »

Le paragraphe 23 a été antérieurement remplacé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 23 se lisait comme suit :

« 23. La grande majorité des pays membres de l'OCDE estiment que ces règles se rattachent aux dispositions fondamentales de la législation nationale qui déterminent les faits générateurs de l'impôt. Ces règles ne sont pas couvertes par les conventions fiscales qui ne les affectent donc pas. Tout au plus pourrait-on invoquer une violation de l'esprit de la convention, dans le cas où une société, ayant la personnalité morale au sens de la convention, se trouverait pratiquement privée de toute activité, et de toute attribution de revenu, et où les deux États contractants adopteraient des positions divergentes aboutissant à une double imposition économique, le même revenu étant imposé deux fois entre les mains de deux contribuables différents (*cf.* paragraphe 2 de l'article 9). Une opinion dissidente consiste à soutenir que ces réglementations doivent être conformes aux dispositions générales des conventions de double imposition, surtout lorsque la convention elle-même comporte des clauses visant à empêcher son usage abusif. »

Le paragraphe 23 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995, en remplaçant les mots « de toute activité, et de toute attribution de revenu, » par les mots « de toute activité, ou de toute attribution de revenu, » dans la troisième phrase, lorsqu'un certain nombre de changements rédactionnels mineurs, qui n'ont pas modifié le sens du texte, ont été apportés aux Commentaires sur l'article 1. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 23 se lisait comme suit :

« 23. La grande majorité des pays membres de l'OCDE estiment que ces règles se rattachent aux dispositions fondamentales de la législation nationale qui déterminent les faits générateurs de l'impôt. Ces règles ne sont pas couvertes par les conventions fiscales qui ne les affectent donc pas. Tout au plus pourrait-on invoquer une violation de l'esprit de la convention, dans le cas où une société, ayant la personnalité morale au sens de la convention, se trouverait pratiquement privée de toute activité, ou de toute attribution de revenu, et où les deux États contractants adopteraient des positions divergentes aboutissant à une double imposition économique, le même revenu étant imposé deux fois entre les mains de deux contribuables différents (*cf.* paragraphe 2 de l'article 9). Une opinion dissidente consiste à soutenir que ces réglementations doivent être conformes aux dispositions générales des conventions de double imposition, surtout lorsque la convention elle-même comporte des clauses visant à empêcher son usage abusif. »

Le paragraphe 23 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 39 d'un rapport antérieur intitulé « Les conventions préventives de double imposition et l'utilisation de sociétés écran » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986).

Paragraphe 24 : Supprimé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 24 se lisait comme suit :

> « 24. Il n'est pas facile de concilier ces opinions divergentes, tant d'un point de vue théorique que dans l'application de la procédure amiable à des cas particuliers. Le principal problème semble être la question de savoir si des principes généraux, tels que celui de la primauté du fond sur la forme, sont inhérents aux dispositions d'une convention, c'est-à-dire s'ils peuvent s'appliquer dans tous les cas, ou seulement dans la mesure où ils sont expressément mentionnés dans des conventions bilatérales. Selon une opinion dissidente, le fait de donner aux réglementations internes la priorité sur les règles des conventions pour la détermination, au regard de l'impôt, du bénéficiaire d'un revenu transféré à une société écran aurait pour effet d'affaiblir la protection des contribuables contre la double imposition (par exemple lorsque du fait de l'application de ces règles, les revenus d'une société écran sont imposés dans le pays de résidence des actionnaires même si la société écran n'y possède pas d'établissement stable). Toutefois, une large majorité estime que ces règles, et les principes sur lesquels elles reposent, n'ont pas besoin d'être confirmées dans le texte de la convention pour être applicables. »

Le paragraphe 24 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995 lorsqu'un certain nombre de changements rédactionnels mineurs, qui n'ont pas modifié le sens du texte, ont été apportés aux Commentaires sur l'article 1. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 24 se lisait comme suit :

> « 24. Il n'est pas facile de concilier ces opinions divergentes, tant d'un point de vue théorique que dans l'application de la procédure amiable à des cas particuliers. Le principal problème semble être la question de savoir si des principes généraux, tels que celui de la primauté du fond sur la forme, sont inhérents aux clauses d'une convention, c'est-à-dire s'ils peuvent s'appliquer dans tous les cas, ou seulement dans la mesure où ils sont expressément mentionnés dans des conventions bilatérales. Selon une opinion dissidente, le fait de donner aux réglementations internes la priorité sur les règles des conventions pour la détermination, au regard de l'impôt, du bénéficiaire d'un revenu transféré à une société écran aurait pour effet d'affaiblir la protection des contribuables contre la double imposition (par exemple lorsque du fait de l'application de ces règles, les revenus d'une société écran sont imposés dans le pays de résidence des actionnaires même si la société écran n'y possède pas d'établissement stable). Toutefois, une large majorité estime que ces règles, et les principes sur lesquels elles reposent, n'ont pas besoin d'être confirmées dans le texte de la convention pour être applicables. »

Le paragraphe 24 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 40 d'un rapport antérieur intitulé « Les conventions préventives de double imposition et l'utilisation de sociétés écran » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986).

Paragraphe 25 : Renuméroté paragraphe 22.2 (voir historique du paragraphe 22.2) et amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 26 : Remplacé le 28 janvier 2003 quand le paragraphe 26 a été supprimé et un nouveau paragraphe 26 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 26 se lisait comme suit :

« 26. La majorité des pays membres de l'OCDE acceptent les dispositions dirigées contre les abus comme un moyen nécessaire pour préserver l'équité et la neutralité des législations fiscales nationales dans un environnement international caractérisé par une grande inégalité des niveaux d'imposition, mais ces dispositions ne doivent être utilisées qu'à cette fin. Il serait contraire aux principes généraux sur lesquels est fondé le Modèle de Convention de l'OCDE ainsi qu'à l'esprit des conventions fiscales en général d'étendre ces dispositions à des activités telles que la production, les prestations normales de services ou le commerce, exercées de manière effective par des sociétés engagées dans une activité réelle, lorsque ces activités sont intégrées sans équivoque dans l'environnement économique du pays dont la société est résidente, et qu'elles sont exercées d'une manière telle que l'on ne peut soupçonner aucune évasion fiscale. Les dispositions dirigées contre les abus ne doivent pas s'appliquer aux pays dans lesquels le niveau d'imposition est comparable à celui du pays de résidence du contribuable. »

Le paragraphe 26 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 47 d'un rapport antérieur intitulé « Les conventions préventives de double imposition et l'utilisation de sociétés écran » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986).

Paragraphe 26.1 : Ajouté, ainsi que le titre le précédant, le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 26.2 : Ajouté, ainsi que le titre le précédant, le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 27 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 27 a été antérieurement supprimé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 27 se lisait comme suit :

« 27. Les *États-Unis* sont d'avis que les « activités d'entreprise consistant à faire ou gérer des investissements, sauf lorsqu'il s'agit des activités bancaires ou des activités d'assurance exercées par des banques ou compagnies d'assurance », devraient être exclues des activités d'entreprise mentionnées au sous-alinéa ii) du paragraphe *b*) du paragraphe 21 des Commentaires. Sans cette précision, un résident d'un pays tiers pourrait mettre sur pied un montage classique d'utilisation abusive d'une convention par l'utilisation d'une société relais et prétendre que cette société a des activités d'entreprise importantes (la gestion du portefeuille personnel du résident du pays tiers) et que le revenu (dividendes et intérêts) à l'égard duquel les avantages de la convention sont demandés est rattaché à ces activités. »

Le paragraphe 27 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000, en remplaçant les mots « industrielles et commerciales » par les mots « d'entreprise », par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 27 se lisait comme suit :

« 27. Les *États-Unis* sont d'avis que les « activités industrielles ou commerciales consistant à faire ou gérer des investissements, sauf lorsqu'il s'agit des activités

bancaires ou des activités d'assurance exercées par des banques ou compagnies d'assurance », devraient être exclues des activités industrielles ou commerciales mentionnées au sous-alinéa *ii*) du paragraphe *b*) du paragraphe 21 des Commentaires. Sans cette précision, un résident d'un pays tiers pourrait mettre sur pied un montage classique d'utilisation abusive d'une convention par l'utilisation d'une société relais et prétendre que cette société a des activités industrielles ou commerciales importantes (la gestion du portefeuille personnel du résident du pays tiers) et que le revenu (dividendes et intérêts) à l'égard duquel les avantages de la convention sont demandés est rattaché à ces activités. »

Le paragraphe 27 et le titre le précédant ont été ajoutés le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 27.1 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 27.2 : Amendé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 27.2 se lisait comme suit :

« 27.2 La *France* a exprimé plusieurs réserves sur les conclusions du rapport relatif à « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes ». En particulier, la France ne partage pas l'interprétation donnée aux paragraphes 5 et 6 ci-dessus selon laquelle lorsque l'application de la Convention est refusée à la société de personnes, ses membres sont éligibles au bénéfice des dispositions des conventions conclues par les États dont ils sont résidents. L'opinion de la France est qu'une telle solution ne peut être obtenue, dans une certaine mesure, que par des dispositions incluses dans la convention conclue avec l'État dans lequel est située la société de personnes. Cette opinion est aussi partagée par le *Mexique*. »

Le paragraphe 27.2 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant le Mexique à la liste des pays faisant cette observation, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 27.2 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 27.2 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 27.3 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 27.4 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet

2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 27.4 se lisait comme suit :

> « 27.4 La *Belgique* ne partage pas les vues exprimées au paragraphe 23 des Commentaires. Elle est d'avis que l'application d'une législation relative aux sociétés étrangères contrôlées est contraire aux dispositions de l'article 5, paragraphe 7, de l'article 7, paragraphe 1 et de l'article 10, paragraphe 5 de la Convention. Ceci est notamment le cas lorsqu'un État contractant impose un de ses résidents sur des revenus réalisés par une entité étrangère en attribuant fictivement à ce résident les revenus réalisés par l'entité étrangère au prorata de sa participation dans le capital de celle-ci. Ce faisant, cet État accroît la base imposable de son résident en y incorporant des revenus qui n'ont pas été réalisés par ce résident mais ont été réalisés par une entité étrangère non imposable dans cet État sur base de la Convention. Cet État contractant méconnaît, ainsi, la personnalité juridique de l'entité étrangère et contrevient, dès lors, à la Convention (voir également le paragraphe 66 des Commentaires sur l'article 7 et paragraphe 68.1 des Commentaires sur l'article 10). »

Le paragraphe 27.4 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant le renvoi au « paragraphe 40.1 des Commentaires sur l'article 7 » par un renvoi au « paragraphe 66 des Commentaires sur l'article 7 », par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 27.4 se lisait comme suit :

> « 27.4 La *Belgique* ne partage pas les vues exprimées au paragraphe 23 des Commentaires. Elle est d'avis que l'application d'une législation relative aux sociétés étrangères contrôlées est contraire aux dispositions de l'article 5, paragraphe 7, de l'article 7, paragraphe 1 et de l'article 10, paragraphe 5 de la Convention. Ceci est notamment le cas lorsqu'un État contractant impose un de ses résidents sur des revenus réalisés par l'entité étrangère au prorata de sa participation dans le capital de celle-ci. Ce faisant, cet État accroît la base imposable de son résident en y incorporant des revenus qui n'ont pas été réalisés par ce résident mais ont été réalisés par une entité étrangère non imposable dans cet État sur base de la Convention. Cet État contractant méconnaît, ainsi, la personnalité juridique de l'entité étrangère et contrevient, dès lors, à la Convention (voir également le paragraphe 40.1 des Commentaires sur l'article 7 et le paragraphe 68.1 des Commentaires sur l'article 10). »

Le paragraphe 27.4 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 27.5 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 27.6 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 27.7 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 27.8 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 27.8 se lisait comme suit :

> « 27.8 Aussi longtemps que la prévalence hiérarchique des conventions sur le droit interne n'est pas respectée, le *Portugal* n'adhérera pas aux conclusions sur la

clarification des mesures anti-abus incluses dans les Commentaires sur l'article 1. »

Le paragraphe 27.8 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 27.9 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 27.10 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 28 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 28 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 28, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 28 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 11 a été ajouté lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 29 : Supprimé le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 29 se lisait comme suit :

« 29. Les *États-Unis* se réservent le droit de limiter les bénéfices de la Convention à certaines personnes. »

Le paragraphe 29 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

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

1. Cet article s'inspire du désir de rendre plus acceptables et précises la terminologie et la nomenclature des impôts faisant l'objet de la Convention, de donner la possibilité d'identifier les impôts des États contractants qui sont visés par la Convention, d'étendre le plus possible le champ d'application de la Convention en y incluant, autant que possible, en harmonie avec les règles de la législation interne des États contractants, les impôts perçus par les subdivisions politiques ou les collectivités locales, d'éviter la nécessité de conclure une nouvelle convention à chaque modification de la législation interne des États contractants et de faire en sorte que chaque État contractant ait notification des modifications importantes de la législation fiscale de l'autre État.

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 1

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

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

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

sur le montant total des salaires » parce qu'il y a un lien direct entre la contribution et les avantages individuels reçus en contrepartie.

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

4. Il est évident que l'État qui a la compétence fiscale — et lui seul — peut percevoir les impôts prévus par sa législation avec leurs accessoires éventuels : majorations, frais, intérêts, etc. Il n'a pas été jugé nécessaire de le préciser dans l'article, étant donné qu'il va de soi qu'en ce qui concerne la perception, les accessoires suivent la même règle que le principal. La pratique varie dans les pays membres en ce qui concerne le régime des intérêts et des pénalités. Certains pays ne les traitent jamais comme des impôts régis par l'article 2. D'autres procèdent de la manière contraire, surtout lorsque le prélèvement additionnel est calculé en fonction du montant de l'impôt auquel il se rapporte. Les pays peuvent clarifier ce point dans leurs négociations bilatérales.

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

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

(Ajouté le 30 juillet 1963 ; voir HISTORIQUE)

6.1 Certains pays membres ne reprennent pas les paragraphes 1 et 2 dans leurs conventions bilatérales. Ces pays préfèrent simplement énumérer de manière exhaustive les impôts de chaque pays auxquels s'applique la Convention, en précisant que la Convention s'appliquera également aux impôts ultérieurs similaires à ceux énumérés. Les pays qui optent pour cette méthode peuvent adopter les paragraphes 1 et 2 sous la forme suivante :

1. Les impôts auxquels s'applique la Convention sont :

a) (dans l'État A) : .....

b) (dans l'État B) : .....

2. La Convention s'appliquera aussi aux impôts de nature identique ou analogue qui seront établis après la date de signature de la Convention et qui s'ajouteront aux impôts énumérés au paragraphe 1 ou les remplaceront. Les autorités compétentes des États contractants se communiquent les modifications significatives apportées à leurs législations fiscales.

Conformément au paragraphe 3 ci-dessus, les prélèvements de sécurité sociale seront exclus de la liste des impôts pris en compte.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 4

7. Ce paragraphe prévoit, puisque la liste des impôts figurant au paragraphe 3 est purement déclarative, que la Convention s'appliquera également aux impôts de nature identique ou analogue qui sont établis dans un État contractant après la date de signature de la Convention et qui s'ajoutent aux impôts actuels de cet État ou les remplacent.

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

8. Chaque État s'engage à communiquer à l'autre les modifications significatives apportées à sa législation fiscale, en lui faisant parvenir, par exemple, des renseignements concernant des impôts nouveaux ou de remplacement. Les pays membres sont encouragés à communiquer d'autres éléments importants, comme les nouveaux règlements ou les décisions des tribunaux ; de nombreux pays observent déjà cette pratique. Les États contractants sont également libres d'étendre l'obligation de notification à toute modification importante d'autres lois ayant une incidence sur leurs obligations en vertu de la Convention ; les États souhaitant le faire pourront remplacer la dernière phrase du paragraphe par la suivante :

Les autorités compétentes des États contractants se communiquent les modifications significatives apportées à leurs législations fiscales ou à

d'autres lois ayant une incidence sur leurs obligations en vertu de la Convention.

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

9. *(Supprimé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)*

Réserves sur l'article

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

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

11. L'*Australie*, la *Corée* et le *Japon* font une réserve concernant la partie du paragraphe 1 qui indique que la Convention s'applique aux impôts sur la fortune.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'article s'inspire du désir de rendre acceptables et précises la terminologie et la nomenclature des impôts faisant l'objet de la Convention, de donner la possibilité d'identifier les impôts des États contractants qui sont visés par la Convention, d'étendre le plus possible le champ d'application de la Convention en y incluant, autant que possible, en harmonie avec les règles du droit intérieur des États contractants, les impôts perçus par les subdivisions politiques ou les

collectivités locales et d'éviter la nécessité de conclure une nouvelle Convention à chaque modification du droit fiscal intérieur des États contractants, grâce à l'échange périodique de listes et à une procédure amiable. »

Paragraphe 2 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 3 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. Le paragraphe définit ce qu'il faut entendre par impôts sur le revenu et sur la fortune. Ces impôts comprennent les impôts sur le revenu total et sur chaque élément du revenu, sur la fortune totale et sur chaque élément de la fortune. Ils englobent aussi les impôts sur les bénéfices provenant de la vente ou de l'échange de biens mobiliers ou immobiliers, c'est-à-dire en particulier les gains en capital et les bénéfices immobiliers, ainsi que les impôts sur les plus-values. Ils s'étendent enfin aux impôts perçus sur le montant total des salaires payés par les entreprises (« payroll taxes », « Lohnsummensteuer » en Allemagne et versement forfaitaire à la charge des employeurs en France). »

Paragraphe 4 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 5 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. Il n'est fait mention dans l'article ni des impôts ordinaires, ni des impôts extraordinaires. En principe, on pouvait considérer qu'il était justifié d'inclure les impôts extraordinaires dans un projet de Convention, mais l'expérience a montré que de tels impôts sont institués en général dans des circonstances très spéciales. De plus, il se serait révélé difficile d'en donner une définition. Ces impôts peuvent être extraordinaires par leur introduction, par leur système de perception, par leur taux, par le but auquel ils tendent et pour d'autres raisons encore. Dans ces conditions, il semble préférable de ne pas faire figurer les impôts extraordinaires dans l'article. Mais comme l'intention n'est pas d'exclure les impôts extraordinaires de toute Convention, les impôts ordinaires n'ont pas été

mentionnés non plus. Liberté est ainsi laissée aux États contractants, soit de restreindre le champ d'application de la Convention aux impôts ordinaires, soit au contraire de l'étendre aux impôts extraordinaires, soit encore de convenir de dispositions particulières. »

Paragraphe 6 : Inchangé depuis l'adoption du Projet de Convention de 1963 par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963.

Paragraphe 6.1 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 7 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 7 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 8 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 8 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 9 : Supprimé, ainsi que le titre le précédant, le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 9 et le titre le précédant se lisaient comme suit :

« *Observation sur les Commentaires*

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

ne couvre pas les pénalités ni les intérêts sur les impôts versés en trop ou les paiements insuffisants d'impôt. »

Le paragraphe 9 a été amendé le 21 septembre 1995, par l'ajout des mots « ni les intérêts sur les impôts versés en trop ou les paiements insuffisants d'impôt. », par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 9 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 9 du Projet de Convention de 1963, qui a été amendé et renuméroté paragraphe 10 (voir historique du paragraphe 10), à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. A cette date, le titre qui précédait le paragraphe 9 a été inséré immédiatement avant le paragraphe 10 et un nouveau titre a été ajouté immédiatement avant le paragraphe 9.

Paragraphe 10 : Amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant le Chili à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

« 10. Le *Canada* et les *États-Unis* font une réserve concernant la partie du paragraphe 1 qui vise les impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte des subdivisions politiques et des collectivités locales. »

Le paragraphe 10 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en supprimant l'Australie de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 10 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 9 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 9 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 10 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 9 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

« 9. Le *Canada* et les *États-Unis* font une réserve concernant la partie du paragraphe 1 de l'article qui vise les impôts sur le revenu et la fortune perçus pour le compte des subdivisions politiques et des collectivités locales. »

Paragraphe 11 : Amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant l'Australie à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

« 11. La *Corée* et le *Japon* font une réserve concernant la partie du paragraphe 1 qui indique que la Convention s'applique aux impôts sur la fortune. »

Le paragraphe 11 a été antérieurement amendé le 23 octobre 1997, en ajoutant la Corée à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre

1997. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 11 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 12 : Ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 3 CONCERNANT LES DÉFINITIONS GÉNÉRALES

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

(Amendé le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 1

Le terme « personne »

2. La définition du terme « personne » contenue dans l'alinéa *a*) n'est nullement limitative et doit être interprétée dans un sens très large (voir en particulier les articles 1 et 4). Elle mentionne expressément les personnes physiques, les sociétés et autres groupements de personnes. Il ressort du sens donné au terme « société » par la définition contenue à l'alinéa *b*) que le terme « personne » vise en outre toute entité qui bien que n'étant pas elle-même un groupement de personnes, est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition. C'est ainsi qu'une fondation (*Stiftung*) par exemple, peut être couverte par la définition du terme « personne ». Les sociétés de personnes sont aussi considérées comme des « personnes » soit parce qu'elles entrent dans la définition de « société » soit, à défaut, parce qu'elles constituent d'autres groupements de personnes.

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

Le terme « société »

3. Le terme « société » désigne d'abord toute personne morale. Il couvre en outre toute autre unité d'imposition qui est considérée comme une personne morale aux fins de la législation fiscale de l'État contractant dont elle est un

résident. Cette définition a été rédigée en tenant compte notamment de l'article concernant les dividendes. Le terme « société » n'affecte que ce dernier article, le paragraphe 7 de l'article 5 et l'article 16.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Le terme « entreprise »

4. Le point de savoir si une activité est exercée dans le cadre d'une entreprise ou si elle est censée en elle-même constituer une entreprise a toujours été tranché conformément aux dispositions de la législation interne des États contractants. On n'a donc pas cherché dans le présent article à définir exhaustivement le terme « entreprise ». Cependant, il y est prévu que le terme « entreprise » s'applique à l'exercice de toute activité ou affaire. Puisque que les termes « activité » et « affaires » sont explicitement définis comme comprenant l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant, la définition du terme « entreprise » vise à préciser que l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant doit être considéré comme constituant une entreprise quel que soit le sens donné à ce dernier terme dans le droit interne d'un État. Les États qui considèrent qu'une telle clarification est inutile sont libres d'omettre la définition du terme « entreprise » dans leurs conventions bilatérales.

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

L'expression « trafic international »

5. La définition de l'expression « trafic international » est fondée sur le principe exposé au paragraphe 1 de l'article 8 suivant lequel, étant donné le caractère spécial des opérations ainsi visées, seul l'État contractant où est situé le siège de direction effective de l'entreprise est en droit d'imposer les bénéfices provenant de cette forme d'exploitation de navires ou d'aéronefs. Néanmoins, ainsi qu'il est indiqué dans les Commentaires sur le paragraphe 1 de l'article 8, les États contractants ont la faculté d'adopter bilatéralement pour cet article la règle de la résidence pour être en accord avec les dispositions générales des autres articles. Dans ce cas, il conviendrait de remplacer à l'alinéa *e*) du paragraphe 1 de l'article 3 le membre de phrase : « une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant » par les mots : « une entreprise d'un État contractant » ou bien « un résident d'un État contractant ».

(Amendé le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

6. La définition de l'expression « trafic international » est plus large que l'acception normale de cette expression. Cela a été voulu afin de préserver le droit de l'État du siège de direction effective d'imposer aussi bien le trafic

purement intérieur que le trafic entre États tiers, et de permettre à l'autre État contractant d'imposer le trafic effectué exclusivement à l'intérieur de ses frontières. On peut illustrer cette intention de la manière suivante. Une entreprise d'un État contractant, ou ayant son siège de direction effective dans un État contractant, vend, par l'intermédiaire d'un agent dans l'autre État contractant, des billets pour un voyage effectué exclusivement entre des points situés dans le premier État, ou entre des points situés dans un État tiers. L'article ne permet pas à l'autre État d'imposer les bénéfices provenant de ces voyages. Il n'est permis à l'autre État d'imposer une telle entreprise du premier État que lorsque l'exploitation est limitée à des points situés dans cet autre État.

(Amendé le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

6.2 Certains États sont d'avis que la définition du « trafic international » doit se référer plutôt à un transport considéré comme étant le voyage d'un passager ou d'une cargaison, de sorte que tout voyage d'un passager ou d'une cargaison uniquement entre deux points situés dans le même État contractant ne doit pas être considéré comme couvert par cette définition même s'il est effectué à bord d'un navire ou d'un avion qui est utilisé pour un voyage en trafic international. Les États contractants qui adoptent ce point de vue peuvent convenir au plan bilatéral de supprimer la référence au « navire ou aéronef » dans l'exception prévue dans la définition, et utiliser la définition suivante :

e) l'expression « trafic international » désigne tout transport par un navire ou un aéronef exploité par une entreprise dont le siège de direction

effective se trouve dans un État contractant, sauf lorsque ce transport ne s'effectue qu'entre des points situés dans l'autre État contractant ;

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

L'expression « autorité compétente »

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

(Amendé le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

Le terme « national »

8. La définition de l'expression « national » se borne à préciser qu'en ce qui concerne un État contractant, cette expression s'applique à toute personne physique qui possède la nationalité ou la citoyenneté de cet État contractant. Même si la notion de nationalité englobe celle de citoyenneté, cette dernière expression a également été incluse en 2002 parce qu'elle est plus souvent utilisée dans certains États. Il n'a pas été jugé utile d'introduire, dans le texte de la Convention, une définition plus précise des expressions nationalité et citoyenneté, pas plus qu'il ne semble indispensable de commenter spécialement le sens et la portée de ces mots. C'est évidemment à l'acception dans laquelle ce terme est généralement employé et aux règles particulières à chaque État relatives à l'acquisition ou à la perte de la nationalité ou de la citoyenneté qu'il faut se référer pour déterminer, s'agissant d'une personne physique, ce qu'il faut entendre par « national ».

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

9. En revanche, l'alinéa *g*) se montre plus précis en ce qui concerne les personnes morales, les sociétés de personnes et les associations. En énonçant qu'est considérée comme un « national » toute personne morale, société de personnes ou association constituée conformément à la législation en vigueur dans un État contractant, cette disposition tranche une difficulté que survient fréquemment. Certains États s'attachent, pour définir cette nationalité, moins à la loi qui régit la société qu'à l'origine des capitaux avec lesquels elle a été constituée ou à la nationalité des personnes physiques ou morales qui la contrôlent.

(Remplacé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

10. C'est d'ailleurs en raison du rapport juridique qui s'établit entre la société et l'État sous la loi duquel elle a été formée et qui, à plusieurs égards, s'apparente étroitement à la nationalité des personnes physiques, qu'il a semblé approprié de ne pas traiter des personnes morales, sociétés de personnes et associations dans une disposition spéciale et de les confondre sous un même vocable avec les personnes physiques.

(Remplacé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

10.1 Le fait que les sociétés de personnes font l'objet d'une mention distincte à l'alinéa *g)* n'est pas incompatible avec la qualité de personne qui leur est conférée par l'alinéa *a*). En vertu du droit interne de certains États, une entité peut constituer une « personne » tout en n'étant pas considérée comme une « personne morale » du point de vue fiscal. Il est nécessaire de le préciser pour éviter toute confusion.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

Les termes « activité » et « affaires »

10.2 Les termes « activité » et « affaires » ne sont pas définis de façon exhaustive dans la Convention et, aux termes du paragraphe 2, ils devraient avoir la même signification que dans le cadre de la législation interne de l'État qui applique la Convention. L'alinéa *h*) stipule cependant expressément que le terme « activité », lorsqu'utilisé par rapport à une entreprise, et le terme « affaires » comprennent l'exercice de professions libérales ainsi que l'exercice d'autres activités de caractère indépendant. Cette disposition a été ajoutée en 2000 au moment de la suppression de l'article 14 de la Convention, qui traitait des professions indépendantes. Cet ajout, qui vise à clarifier que ces termes comprennent l'exercice des activités qui étaient précédemment couvertes par l'article 14, était destiné à éviter toute interprétation restrictive de ces termes qui aurait exclu l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant et qui aurait pu prévaloir dans les États où, selon la législation interne, une personne qui exerce ce type d'activités n'est

pas considérée comme faisant des affaires ou comme exerçant une activité d'entreprise. Les États contractants pour lesquels cette difficulté ne se présente pas peuvent convenir bilatéralement de ne pas inclure cette définition.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

11. Ce paragraphe énonce une règle générale d'interprétation des termes utilisés dans la Convention sans y être définis. On peut néanmoins se demander à quelle législation il faut se référer pour déterminer le sens de termes non définis dans la Convention, le choix étant entre la législation en vigueur au moment de la signature de la Convention et celle qui est en vigueur au moment de l'application de la Convention, c'est-à-dire de l'établissement de l'impôt. C'est cette dernière interprétation qui a été retenue par le Comité des affaires fiscales et en 1995 le Modèle a été modifié pour préciser ce point explicitement.

(Amendé le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

12. Toutefois, aux termes mêmes du paragraphe 2, cette disposition ne vaut que si le contexte n'exige pas une interprétation différente. Le contexte est constitué notamment par l'intention des États contractants lors de la signature de la Convention ainsi que par le sens que la législation de l'autre État contractant attribue au terme mis en question (ceci faisant implicitement référence au principe de la réciprocité qui est à la base de la Convention). Le libellé de l'article laisse donc aux autorités compétentes une certaine marge de manœuvre.

(Ajouté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

13.1 Le paragraphe 2 a été modifié en 1995 afin de rendre son texte davantage conforme à l'interprétation générale et constante des États membres. Au sens du paragraphe 2, la signification de tout terme ou expression non défini dans la Convention pourra être déterminée par référence à toute disposition

applicable du droit interne d'un État contractant, qu'il s'agisse ou non de droit fiscal. Toutefois, lorsque différentes lois d'un État contractant donnent des définitions différentes d'un terme ou expression, la signification donnée à ce terme ou expression par les lois régissant les impôts auxquels la Convention s'applique doit prévaloir sur toutes les autres, y compris celles qui figurent dans les autres lois fiscales. Les États qui sont en mesure de conclure des accords amiables (en vertu des dispositions de l'article 25 et en particulier de son paragraphe 3) qui interprètent des termes et expressions non définis dans la Convention devraient tenir compte de ces accords dans l'interprétation de ces termes et expressions.

(Ajouté le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

Réserves sur l'article

14. L'*Italie* et le *Portugal* se réservent le droit de ne pas inclure les définitions des alinéas 1 *c*) et *h*) (« entreprise », « activité » et « affaires ») parce qu'elles se réservent le droit d'inclure un article visant l'imposition des professions indépendantes.

(Remplacé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

15. Le *Chili*, les *États-Unis* et le *Mexique* se réservent le droit d'omettre la phrase « exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant » dans la définition du « trafic international » à l'alinéa *e*) du paragraphe 1.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

16. Israël se réserve le droit d'inclure une fiducie dans la définition de « personne ».

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 21 septembre 1995 lorsqu'un certain nombre de changements rédactionnels mineurs, qui n'ont pas modifié le sens du texte, ont été apportés aux Commentaires sur l'article 3. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

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

bilatéralement, d'inclure une référence au plateau continental dans la définition des « États contractants ». »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

« 1. On a réuni dans le présent article un certain nombre de dispositions générales nécessaires à l'interprétation des termes utilisés dans la Convention. Il convient toutefois de noter que le sens de plusieurs termes importants est indiqué dans d'autres articles de la Convention. Ainsi, les termes « résident » et « établissement stable » sont définis respectivement dans les articles 4 et 5, alors que l'interprétation à donner à certains termes figurant dans les articles concernant les catégories spéciales de revenus « biens immobiliers », « dividendes » etc.) ressort des dispositions de ces articles. »

Paragraphe 2 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999). Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995 lorsqu'un certain nombre de changements rédactionnels mineurs, qui n'ont pas modifié le sens du texte, ont été apportés aux Commentaires sur l'article 3. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. La définition du terme « personne » contenue dans l'alinéa *a*) n'est nullement limitative et doit être interprétée dans un sens très large (voir en particulier les articles 1 et 4). Elle mentionne explicitement les personnes physiques, les sociétés et autres groupements de personnes. Il ressort du sens donné au terme « société » par la définition contenue à l'alinéa *b*) que le terme « personne » vise en outre toute entité qui bien que n'étant pas elle-même un groupement de personnes, est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition. C'est ainsi qu'une fondation (*Stiftung*) par exemple, peut être couverte par la définition du terme « personne ». Les sociétés de personnes sont aussi considérées comme des « personnes » soit parce qu'elles entrent dans la définition de « société » soit, à défaut, parce qu'elles constituent d'autres groupements de personnes. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. La définition du terme « personne » contenue dans l'alinéa *b*) est semblable en substance à celle qu'on trouve ordinairement dans les Conventions de double imposition en vigueur. Elle n'est nullement limitative et doit être interprétée dans un sens très large (voir en particulier les articles 1 et 4). Elle mentionne explicitement les personnes physiques, les sociétés et autres groupements de personnes. Il ressort du sens donné au terme « société » par la définition contenue à l'alinéa *c*) que le terme « personne » vise en outre toute entité qui, bien que n'étant pas elle-même un groupement de personnes, est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition. C'est ainsi qu'une fondation (« Stiftung », etc.), par exemple, peut être couverte par la définition du terme « personne ». »

Paragraphe 3 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995 lorsqu'un certain nombre de changements rédactionnels mineurs, qui n'ont pas modifié le sens du texte, ont été apportés aux Commentaires sur l'article 3. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 3 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 4 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et le paragraphe 4 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 3 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 4 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 4 et le titre le précédant se lisaient comme suit :

« LE TERME « SOCIÉTÉ »

4. Le terme « société » comprend d'abord toutes les personnes morales. Il couvre en outre les autres unités imposables qui sont considérées comme des personnes morales par la législation fiscale de l'État contractant où elles sont constituées. Cette définition a été rédigée en tenant compte notamment de l'article concernant les dividendes. Il convient de noter que le terme « société » n'affecte que ce dernier article, l'article 10 et le paragraphe 6 de l'article 5. »

Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 du se lisait comme suit :

« 3. Lorsque, en raison des différences qui existent entre les systèmes fiscaux de deux États contractants en matière d'imposition des bénéfices d'une société de

personnes ou d'une unité imposable analogue, l'imposition de la société ou unité, d'une part, et celle des associés résidents ou non résidents, d'autre part, entraîne une double imposition ou une non imposition, les États contractants intéressés devraient prévoir des dispositions spéciales appropriées qu'ils adopteraient dans leurs relations bilatérales. »

Paragraphe 4 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. Le point de savoir si une activité est exercée dans le cadre d'une entreprise ou si elle est censée en elle-même constituer une entreprise a toujours été tranché conformément aux dispositions de la législation interne des États contractants. On n'a donc pas cherché dans le présent article à définir, à proprement parler, le terme « entreprise ». »

Le paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 5 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 4 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 3 (voir historique du paragraphe 3) alors que le paragraphe 5 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, et le titre qui précédait le paragraphe 5 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 5 et le titre le précédant se lisaient comme suit :

« LE TERME « ENTREPRISE »

5. Le point de savoir si une activité est exercée dans le cadre d'une entreprise ou si elle est censée en elle-même constituer une entreprise a toujours été tranché jusqu'ici conformément aux dispositions de la législation nationale des États contractants. On n'a pas cherché dans le présent article à définir, à proprement parler, le terme « entreprise » ; aucune définition de ce terme n'existe d'ailleurs dans les Conventions de double imposition en vigueur. »

Paragraphe 5 : Amendé le 21 septembre 1995 lorsqu'un certain nombre de changements rédactionnels mineurs, qui n'ont pas modifié le sens du texte, ont été apportés aux Commentaires sur l'article 3. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. La définition de l'expression « trafic international » est fondée sur le principe exposé au paragraphe 1 de l'article 8 suivant lequel, étant donné le caractère spécial des opérations ainsi visées, seul l'État contractant où est situé le siège de direction effective de l'entreprise est en droit d'imposer les bénéfices provenant de cette forme d'exploitation de navires ou d'aéronefs. Néanmoins, ainsi qu'il est indiqué dans les Commentaires sur le paragraphe 1 de l'article 8, les États contractants ont la faculté par voie d'accord bilatéral d'adopter pour cet article la règle de la résidence pour être en accord avec les dispositions générales des autres articles. Dans ce cas, il conviendrait de remplacer à l'alinéa *d*) du paragraphe 1 de l'article 3 le membre de phrase : « une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant » par les mots : « une entreprise d'un État contractant » ou bien « un résident d'un État contractant ». »

Le paragraphe 5 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 5 du Projet de Convention de 1963, qui a été amendé et renuméroté paragraphe 4 (voir historique du paragraphe 4) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de

1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. A cette date, un nouveau paragraphe 5 et le titre qui le précédait ont été ajoutés.

Paragraphe 6 : Amendé le 21 septembre 1995 lorsqu'un certain nombre de changements rédactionnels mineurs, qui n'ont pas modifié le sens du texte, ont été apportés aux Commentaires sur l'article 3. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 6 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 6 du Projet de Convention de 1963 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

> « 6. Les législations de certains États Membres ne traitent pas les sociétés de personnes comme des unités imposables, de sorte qu'une société de personnes, en tant que telle, ne peut pas être considérée comme un « résident d'un État contractant » aux termes de l'article 4 qui concerne le domicile fiscal ; lorsqu'un tel État Membre est en cause, on pourrait soutenir qu'une entreprise exploitée par une société de personnes n'est pas, à proprement parler, « une entreprise exploitée par un résident d'un État contractant ». Dans ce cas, pour préciser le sens de l'expression « entreprise d'un État contractant », il pourrait être commode de considérer chaque participation à une société de personnes comme une entreprise distincte et de rechercher si l'associé qui détient cette participation est un résident de l'un ou l'autre État contractant ou d'un État tiers. Les États Membres intéressés pourront envisager d'adopter ce mode d'interprétation dans leurs relations bilatérales. »

Paragraphe 6.1 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 6.2 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 6.3 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 6.3 se lisait comme suit :

> « 6.3 La définition de « trafic international » ne s'applique pas à tout transport d'un navire exploité entre deux points situés dans le même État contractant même si une partie de ce transport s'effectue en dehors de cet État. Ainsi, une croisière

qui commence et se termine dans le même État sans arrêt dans un port étranger ne constitue pas un transport de passagers en trafic international. Les États contractants qui désirent traiter expressément de cette question dans leurs conventions peuvent convenir bilatéralement de modifier la définition en ce sens. »

Le paragraphe 6.3 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 7 : Amendé le 21 septembre 1995 lorsqu'un certain nombre de changements rédactionnels mineurs, qui n'ont pas modifié le sens du texte, ont été apportés aux Commentaires sur l'article 3. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 7 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 8 : Amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. La définition de l'expression « national » se borne à préciser qu'en ce qui concerne un État contractant, cette expression s'applique à toute personne physique qui possède la nationalité ou la citoyenneté de cet État contractant. Il n'a pas été jugé utile d'introduire dans le texte de la Convention, une définition plus précise de « nationalité » pas plus qu'il ne semble indispensable de commenter spécialement le sens et la portée de ces mots. C'est évidemment à l'acception dans laquelle ce terme est généralement employé et aux règles particulières à chaque État relatives à l'acquisition ou à la perte de la nationalité qu'il faut se référer pour déterminer, s'agissant de personnes physique, ce qu'il faut entendre par « national ». »

Le paragraphe 8, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 11 des Commentaires sur l'article 24 dans le Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 8 a été amendé et renuméroté paragraphe 11 (voir historique du paragraphe 11) et le paragraphe 11 des Commentaires sur l'article 24 a été amendé et renuméroté paragraphe 8 des Commentaires sur l'article 3 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 8 antérieur a été déplacé avec ce paragraphe et un nouveau titre (*Le terme « national »*) a

été ajouté devant le nouveau paragraphe 8. Cet amendement et renumérotation du paragraphe 11 des Commentaires sur l'article 24 faisait suite à la renumérotation du paragraphe 2 de l'article 24 comme alinéa 1 *f)* de l'article 3 (voir historique de l'alinéa 1 *f)* de l'article 3 du Modèle de Convention). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 11 des Commentaires sur l'article 24 et le titre le précédant se lisaient comme suit :

« *Paragraphe 2*

11. Le paragraphe 2 se borne à stipuler que le terme « nationaux » s'applique à toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité d'un État contractant. Il n'a pas été jugé utile d'introduire dans le texte des développements sur la signification qui s'attache au concept de « nationalité », pas plus qu'il ne semble indispensable de commenter ici spécialement le sens et la portée du mot. C'est évidemment à l'acception dans laquelle ce terme est généralement employé et aux règles particulières à chaque État relatives à l'acquisition ou à la perte de la nationalité qu'il faut se référer pour déterminer, s'agissant de personnes physiques, ce qu'il faut entendre par « les nationaux d'un État contractant ». »

Le paragraphe 11 des Commentaires sur l'article 24 dans le Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 24 dans le Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 11 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 12 (voir historique du paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 24) alors que le paragraphe 10 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

« 10. L'objet du paragraphe 2 est plus de préciser le contenu du terme « nationaux » employé au paragraphe 1 que de le définir. Ce paragraphe se borne à stipuler, suivant une formule déjà consacrée par l'usage, que ce terme s'applique à toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité de l'un des États contractants. Il n'a pas été jugé utile d'introduire dans le texte des développements sur la signification qui s'attache au concept de « nationalité », pas plus qu'il ne semble indispensable de commenter ici spécialement le sens et la portée du mot. C'est évidemment à l'acception dans laquelle ce terme est généralement employé et aux règles particulières à chaque État relatives à l'acquisition ou à la perte de la nationalité qu'il faut se référer pour déterminer, s'agissant de personnes physiques, ce qu'il faut entendre par « les nationaux d'un État contractant ». »

Paragraphe 9 : Le paragraphe 9, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 24 dans le Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 9 a été amendé et renuméroté paragraphe 14 (voir historique du paragraphe 14) et le paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 24 a été amendé et renuméroté paragraphe 9 des Commentaires sur l'article 3 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Cet amendement et renumérotation du paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 24 faisait suite à la renumérotation du paragraphe 2 de l'article 24 comme alinéa 1 *f)* de l'article 3 (voir historique de l'alinéa 1 *f)* de l'article 3 du Modèle de Convention). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 24 se lisait comme suit :

« 12. En revanche, le paragraphe 2 se montre plus précis en ce qui concerne les personnes morales, les sociétés de personnes et les associations. En déclarant que sont considérées comme des « nationaux » au sens du paragraphe 1 les personnes

morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation en vigueur dans un État contractant, cette disposition tranche une difficulté que soulève fréquemment la détermination de la nationalité des sociétés. Certains États s'attachent, pour définir cette nationalité, moins à la loi qui régit la société qu'à l'origine des capitaux avec lesquels elle a été constituée ou à la nationalité des personnes physiques ou morales qui en assurent le contrôle. »

Le paragraphe 12 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 11 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 13 des Commentaires sur l'article 24 (voir historique du paragraphe 13 des Commentaires sur l'article 24) alors que le paragraphe 11 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 12 du Modèle de Convention de 1977 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

« 11. En revanche, le paragraphe 2 se montre plus précis en ce qui concerne les personnes morales, les sociétés de personnes et les associations. En déclarant que sont considérées comme des « nationaux » au sens du paragraphe 1 de l'article les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation en vigueur dans l'un des États contractants, la disposition dont il s'agit tranche une difficulté que soulève fréquemment la détermination de la nationalité des sociétés. Certains États s'attachent, en effet, pour définir cette nationalité, moins à la loi qui régit la société qu'à l'origine des capitaux avec lesquels elle a été constituée ou à la nationalité des personnes physiques ou morales qui en assurent le contrôle. Aucune ambiguïté ne sera donc à redouter. »

Paragraphe 10 : Correspond au paragraphe 13 des Commentaires sur l'article 24 dans le Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 10 a été supprimé et le paragraphe 13 des Commentaires sur l'article 24 a été amendé et renuméroté paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 3 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Cet amendement et renumérotation du paragraphe 13 des Commentaires sur l'article 24 faisait suite à la renumérotation du paragraphe 2 de l'article 24 comme alinéa 1 *f*) de l'article 3 (voir historique de l'alinéa 1 *f*) de l'article 3 du Modèle de Convention). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 13 des Commentaires sur l'article 24 se lisait comme suit :

« 13. C'est d'ailleurs en raison du rapport juridique qui s'établit entre la société et l'État sous la loi duquel elle a été formée et qui, à plusieurs égards, s'apparente étroitement à la nationalité des personnes physiques, qu'il a paru possible de ne pas traiter des personnes morales, sociétés de personnes et associations dans une disposition spéciale et de les confondre sous un même vocable avec les personnes physiques »

Le paragraphe 13 des Commentaires sur l'article 24 dans le Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 24 dans le Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 12 a été amendé et renuméroté paragraphe 13 (voir historique du paragraphe 13 des Commentaires sur l'article 24) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 24 se lisait comme suit :

« 12. C'est d'ailleurs en raison du rapport juridique qui s'établit entre la société et l'État sous la loi duquel elle a été formée et qui, à plusieurs égards, s'apparente étroitement à la nationalité des personnes physiques, qu'il a paru possible de ne pas traiter des personnes morales, sociétés de personnes et associations dans une disposition spéciale et de les confondre sous un même vocable avec les personnes physiques. »

Le paragraphe 10 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé le 23 juillet 1992 et le titre le précédant a été inséré au-dessus du paragraphe 15 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 10 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 10.1 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 10.2 : Ajouté le 29 avril 2000, ainsi que le titre le précédant, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000).

Paragraphe 11 : Amendé le 21 septembre 1995, en ajoutant à la fin du paragraphe les mots « et en 1995 le Modèle a été modifié pour préciser ce point explicitement », par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

« 11. Le paragraphe fixe une règle générale d'interprétation des termes utilisés dans la Convention sans y être définis. On peut se demander à quelle législation il faut se référer pour déterminer la portée des termes non définis dans la Convention, le choix étant entre la législation en vigueur au moment de la signature de la Convention et celle qui est en vigueur au moment de l'application de la Convention, c'est-à-dire de l'établissement de l'impôt. C'est cette dernière interprétation qui a recueilli l'assentiment du Comité des affaires fiscales. »

Le paragraphe 11, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 8 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 8 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 11 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 8 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« *Paragraphe 2*8.Le paragraphe fixe une règle générale d'interprétation des termes utilisés dans la Convention sans y être définis. »

Le paragraphe 8 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 8 du Projet de Convention de 1963, qui a été supprimé, à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977), et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

> « 8. La règle d'interprétation énoncée au paragraphe 2 correspond aux dispositions similaires qui figurent habituellement dans les Conventions de double imposition. Cette règle générale d'interprétation n'affecte en aucune façon la règle d'interprétation qui est contenue au paragraphe 2 de l'article 6 concernant l'imposition des revenus provenant de biens immobiliers et qu'il faut considérer comme « *lex specialis* ». »

Paragraphe 12 : Ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 13 : Ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 13.1 : Ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 14 : Remplacé le 29 avril 2000 quand le paragraphe 14 et le titre qui le précédait ont été supprimés, un nouveau paragraphe 14 a été ajouté et le titre qui précédait le paragraphe 15 a été inséré au-dessus du paragraphe 14 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 14 et le titre le précédant se lisaient comme suit :

> « *Observation sur les Commentaires*
>
> 14 .
>
> Aux fins des articles 10, 11 et 12, la *Nouvelle-Zélande* souhaite traiter les dividendes, intérêts et redevances pour lesquels un trustee est assujetti à l'impôt dans l'État dont il est un résident, comme ayant ce trustee pour bénéficiaire effectif. »

Le paragraphe 14, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 9 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 9 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 14 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 9 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 15 : Amendé le 22 juillet 2010 en ajoutant le *Chili* à la liste des pays faisant cette réserve par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

> « 15. Le *Mexique* et les *États-Unis* se réservent le droit d'omettre la phrase « exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant » dans la définition du « trafic international » à l'alinéa *e*) du paragraphe 1. »

Le paragraphe 15 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant le *Mexique* comme pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

> « 15. Les *États-Unis* se réservent le droit d'omettre la phrase « exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant » dans la définition du « trafic international » à l'alinéa *e*) du paragraphe 1. »

Le paragraphe 15 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 15 a été inséré au-dessus du paragraphe 14.

Le paragraphe 15 a été antérieurement supprimé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

> « 15. La *France* se réserve de préciser au paragraphe 2 que pour l'application de la Convention, le sens donné à un terme ou à une expression par le droit fiscal prévaut sur tout autre sens donné à ce terme ou à cette expression par les autres branches du droit. »

Le paragraphe 15 a été ajouté le 23 juillet 1992 et le titre qui précédait le paragraphe 10 du Modèle de Convention de 1977 a été inséré au-dessus du paragraphe 15 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 10 a été inséré au-dessus du paragraphe 15.

Paragraphe 16 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Le paragraphe 16 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003 a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

> « 16. L'*Irlande* se réserve le droit de supprimer les derniers mots du paragraphe 2 qui donnent aux lois fiscales la priorité sur les autres lois. »

Le paragraphe 16 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 4 CONCERNANT LA DÉFINITION DU RÉSIDENT

I. Remarques préliminaires

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

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

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

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

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

4. Les conventions de double imposition ne se préoccupent pas en général des législations internes des États contractants ayant pour objet de définir les conditions dans lesquelles une personne est reconnue, au point de vue fiscal, comme « résident » d'un État et est par conséquent assujettie intégralement à l'impôt dans cet État. Ces conventions ne précisent pas les critères auxquels

C (4)

doivent répondre les dispositions des législations internes sur la « résidence » pour que les États contractants reconnaissent à l'un d'entre eux le droit d'assujettissement intégral. À cet égard, les États arrêtent leur position en se fondant uniquement sur leur législation interne.

(Amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

5. On peut facilement s'en rendre compte lorsqu'il y a conflit non pas entre deux résidences, mais entre la résidence et la source ou le situs. Toutefois, les mêmes considérations s'appliquent en cas de conflit entre deux résidences. Dans ce dernier cas, il faut cependant noter que l'on ne peut parvenir à une solution du conflit en se référant à la notion de résidence adoptée par la législation interne des États considérés. Des clauses spéciales doivent être insérées dans la Convention pour déterminer à laquelle des deux notions de résidence il convient d'accorder la préférence.

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

II. Commentaires des dispositions de l'article

Paragraphe 1

8. Le paragraphe 1 définit l'expression « résident d'un État contractant » au sens de la Convention. Cette définition se réfère à la notion de résidence adoptée par la législation interne (voir remarques préliminaires). Elle mentionne comme critères d'assujettissement à l'impôt du résident : le domicile, la résidence, le siège de direction ou tout autre critère analogue. Pour les personnes physiques, la définition tend à couvrir les diverses formes de

liens personnels envers un État qui, dans les législations fiscales internes, déterminent un assujettissement complet à l'impôt (assujettissement intégral). Elle s'étend aussi aux cas où une personne est réputée par la législation fiscale d'un État être un résident dudit État et s'y trouve de ce fait entièrement assujettie à l'impôt (par exemple, les diplomates et autres personnes au service de l'État).

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

8.1 Conformément aux dispositions de la seconde phrase du paragraphe 1, n'est cependant pas considérée comme « résident d'un État contractant », au sens de la Convention, la personne qui, bien que non domiciliée dans cet État, est regardée comme résident par la législation interne et n'est soumise qu'à une imposition limitée aux revenus dont la source est située dans cet État ou à la fortune qui y est située. Cette situation se rencontre dans certains États à l'égard de personnes physiques, notamment les agents diplomatiques et les fonctionnaires consulaires étrangers en service sur leur territoire.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

8.2 Dans ses termes et dans son esprit, la deuxième phrase exclut également de la définition de résident d'un État contractant les entreprises sous contrôle étranger exonérées d'impôt sur leurs revenus étrangers en vertu de régimes de faveur conçus pour attirer les sociétés relais. Elle exclut également les sociétés et autres personnes qui ne sont pas soumises à un assujettissement complet à l'impôt dans l'État contractant parce que ces personnes, même si elles sont des résidents de cet État en vertu du droit fiscal interne de cet État, sont considérées être des résidents d'un autre État selon les dispositions d'une convention entre ces deux États. L'exclusion de certaines sociétés et autres personnes de la définition n'empêcherait évidemment pas les États contractants d'échanger des renseignements au sujet de leurs activités (voir le paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 26). En fait, les États pourraient considérer qu'il serait approprié de procéder à des échanges spontanés de renseignements au sujet des personnes qui tentent d'obtenir des conventions fiscales des avantages indus.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

8.3 L'application de cette deuxième phrase suscite toutefois des difficultés et comporte des limitations. Elle doit être interprétée à la lumière de son objet et de son but, qui est d'exclure les personnes qui ne sont pas soumises à un assujettissement complet à l'impôt (assujettissement intégral) dans un État car sinon elle risquerait d'exclure du champ d'application de la Convention tous les résidents de pays qui appliquent un principe de territorialité en

C (4)

matière fiscale alors que de toute évidence, ce n'est évidemment pas le résultat recherché.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

8.4 Selon l'interprétation générale de la plupart des États membres, le gouvernement de chaque État ainsi que ses subdivisions politiques ou collectivités locales sont des résidents de cet État au sens de la Convention. Avant 1995, le Modèle ne l'indiquait pas expressément ; en 1995, l'article 4 a été modifié pour mettre en conformité le texte du Modèle avec cette interprétation.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

8.5 Ceci soulève la question de l'application du paragraphe 1 aux fonds souverains, qui sont des fonds ou mécanismes d'investissement à but déterminé créés par une administration publique à des fins de gestion macroéconomique. Ces fonds détiennent, gèrent ou administrent des actifs pour atteindre des objectifs financiers et ont recours à une série de stratégies d'investissement qui comprend des placements sur actifs financiers étrangers. Les fonds souverains sont généralement créés à partir des excédents de balance des paiements, des opérations sur devises, du produit de privatisations, d'excédents budgétaires ou de recettes tirées des exportations de produits de base[1]. La question de savoir si un fond souverain constitue un « résident d'un État contractant » doit être résolue en fonction des faits et des circonstances propres à chaque cas. Ainsi, lorsqu'un fond souverain fait partie intégrale de l'État, il est vraisemblablement couvert par les mots « cet État ainsi qu'à toutes ses subdivisions politiques ou à ses collectivités locales » que l'on retrouve à l'article 4. Les paragraphes 8.6 et 8.7 ci-dessous seront pertinents dans d'autres cas. Les États peuvent vouloir régler la question dans le cadre de leurs négociations bilatérales, en particulier afin de déterminer si un fond souverain constitue une « personne » et est « assujetti à l'impôt » au sens de la convention fiscale pertinente (voir aussi les paragraphes 6.35 à 6.39 des Commentaires sur l'article 1).

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.6 Le paragraphe 1 vise les personnes qui sont « assujetties à l'impôt » dans un État contractant en vertu de sa législation interne, en application de divers critères. Dans de nombreux États, une personne est considérée comme étant assujettie à l'obligation fiscale illimitée même si l'État contractant ne lui applique pas en fait d'impôt. Par exemple, les organismes de retraite, les

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

organismes caritatifs et d'autres organismes peuvent être exonérés d'impôt, à condition qu'ils remplissent toutes les conditions prévues dans la législation fiscale pour cette exonération. Ils sont donc soumis à la législation fiscale d'un État contractant. De plus, s'ils ne remplissent pas les conditions fixées, ils sont tenus d'acquitter l'impôt. La plupart des États considèrent ces organismes comme des résidents aux fins de la Convention (voir, par exemple, le paragraphe 1 de l'article 10 et le paragraphe 5 de l'article 11).

(Renuméroté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.8 Lorsqu'un État ne tient pas compte de l'existence d'une société de personnes pour fins fiscales et lui applique le régime de la transparence fiscale, imposant plutôt les associés sur leur part du revenu de la société de personnes, cette dernière n'est pas assujettie à l'impôt et ne peut donc pas être considérée comme un résident de cet État. Dans un tel cas où le revenu de la société de personnes « transite » vers les associés en vertu de la législation interne de cet État, les associés sont les personnes qui sont assujetties à l'impôt sur ce revenu et qui peuvent donc demander à bénéficier des conventions conclues par les États dont elles sont résidentes. Cette dernière situation prévaudra même si, en vertu de la législation interne de l'État de la source, le revenu est attribué à une société de personnes qui est traitée comme une entité indépendante imposable. Les États qui ne seraient pas en mesure de se rallier à cette interprétation de l'article pourraient obtenir le même résultat au moyen d'une disposition spéciale qui éviterait la double imposition résultant d'une imputation différente du revenu de la société de personnes par les deux États.

(Renuméroté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

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

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

10. Pour résoudre ce conflit, il faut établir des règles spéciales qui donnent la prépondérance aux liens rattachant le contribuable à un État plutôt qu'à l'autre. Dans la mesure du possible, le critère de référence doit être tel qu'il ne

C (4)

fasse pas de doute que l'intéressé ne remplit les conditions requises que dans un État seulement ; en même temps, le critère devra être tel que le lien retenu fasse paraître normale l'attribution à l'État considéré du droit de lever l'impôt. Les faits auxquels s'appliqueront les règles spéciales sont ceux qui prévalent au cours de la période pendant laquelle la résidence du contribuable a une incidence sur son assujettissement à l'impôt, période qui peut être d'une durée moindre que celle d'une période d'imposition entière. Par exemple, au cours d'une année civile, un particulier réside dans un État A, selon la législation fiscale de cet État, du 1er janvier au 31 mars, puis il se rend dans l'État B. Comme il réside dans l'État B plus de 183 jours, il est considéré par la législation fiscale de l'État B comme résident de cet État pendant l'année entière. Si l'on applique les règles spéciales pour la période du 1er janvier au 31 mars, le particulier était résident de l'État A. Par conséquent, l'État A comme l'État B devraient traiter ce particulier comme un résident de l'État A pour cette période, et comme un résident de l'État B du 1er avril au 31 décembre.

(Amendé le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

13. Au sujet de la notion de foyer d'habitation, il faut observer que toute forme d'habitation peut être prise en considération (maison ou appartement qui est la propriété de l'intéressé ou pris en location, chambre meublée louée). Mais la permanence de l'habitation est essentielle, ce qui signifie que l'intéressé fait le nécessaire pour avoir le logement à sa disposition en tout temps, d'une manière continue et pas occasionnellement pour effectuer un séjour qui, compte tenu des raisons qui le motivaient, est nécessairement lié

à une courte durée (voyage d'agrément, voyage d'affaires, voyage d'études, stage dans une école, etc.).

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

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

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

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

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

C (4)

17. Dans la première situation visée, à savoir le cas où la personne physique dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des États, le fait du séjour habituel dans un État plutôt que dans l'autre apparaît donc comme la circonstance qui, en cas de doute quant à l'endroit où l'intéressé a le centre de ses intérêts vitaux, fait pencher la balance du côté de l'État où il séjourne le plus souvent. Doivent être pris en considération, à cet égard, les séjours faits par l'intéressé non seulement au foyer d'habitation permanent de l'État considéré mais aussi à tout autre endroit du même État.

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

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

conséquence, il faut également établir pour les sociétés, etc., des règles concernant la préférence.

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

22. Ce ne serait pas une solution adéquate que d'attacher de l'importance à un critère de pure forme comme l'enregistrement. C'est pourquoi le paragraphe 3 tient compte du lieu où la société, etc., est effectivement dirigée.

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

23. Le libellé du critère de préférence pour les personnes autres que les personnes physiques a été examiné en particulier à propos de l'imposition des revenus provenant de la navigation maritime, intérieure et aérienne. Plusieurs conventions, pour éviter la double imposition de ces revenus, réservent le droit d'imposer à l'État où se trouve le « siège de direction » de l'entreprise ; d'autres prennent en considération le « siège de direction effective » ou encore le « domicile fiscal » de l'exploitant.

(Amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

24. Eu égard à ces considérations, le « siège de direction effective » a été adopté comme critère de préférence pour les personnes autres que les personnes physiques. Le siège de direction effective est le lieu où sont prises, quant au fond, les décisions clés sur le plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite des activités de l'entité dans son ensemble. Tous les faits et circonstances pertinents doivent être pris en compte pour déterminer le siège de direction effective. Une entité peut avoir plus d'un siège de direction, mais elle ne peut avoir qu'un seul siège de direction effective.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

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

> 3. Lorsque, en vertu des dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux États contractants, les autorités compétentes des États contractants s'efforcent de déterminer d'un commun accord l'État duquel cette personne est réputée être un résident aux fins de la Convention, eu égard au lieu où se

C (4)

situe son siège de direction effective, au lieu où elle a été constituée en société ou en toute autre forme juridique et à tout autre facteur pertinent. En l'absence d'un tel accord entre les États contractants, la personne ne pourra prétendre à aucun des allègements ou exonérations prévus par la Convention sauf dans la mesure et selon les conditions convenues par les autorités compétentes des États contractants.

Les autorités compétentes chargées d'appliquer ces dispositions pour déterminer la résidence d'une personne morale aux fins de la Convention prendront en considération divers facteurs tels que le lieu où les réunions du conseil d'administration ou de tout autre organe équivalent se tiennent généralement, le lieu où le directeur général et les autres dirigeants exercent généralement leur activité, le lieu où s'exerce la gestion supérieure des affaires courantes de la personne, le lieu où se situe le siège de la personne morale, l'État dont la législation régit le statut juridique de la personne morale, le lieu où sa comptabilité est tenue, la réponse à la question de savoir si le fait que l'on détermine que la personne morale est un résident de l'un des États contractants, mais pas de l'autre aux fins de la Convention, fait naître un risque d'application indue des dispositions de la Convention, etc. Les pays qui considèrent que les autorités compétentes ne devraient pas se voir investies du pouvoir de se prononcer sur de tels cas de double résidence sans disposer d'indications sur les facteurs à prendre en compte pour statuer souhaiteront peut-être compléter cette disposition afin de faire référence aux facteurs susmentionnés ou à d'autres jugés pertinents. Par ailleurs, sachant que l'application de cette disposition sera normalement revendiquée par l'entité intéressée en vertu du mécanisme prévu au paragraphe 1 de l'article 25, cette dernière devra soumettre son cas dans les trois ans suivant la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention résultant du fait qu'elle est considérée comme résidente des deux États contractants. Parce que les éléments sur lesquels la décision sera fondée peuvent évoluer avec le temps, les autorités compétentes statuant en vertu des dispositions cet article devraient préciser à quelle période se rapporte leur décision.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Observations sur les Commentaires

25. En ce qui concerne les paragraphes 24 et 24.1, l'*Italie* considère que le lieu où se déroule l'activité principale et essentielle de l'entité doit aussi être prise en compte pour déterminer son siège de direction effective.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

26. L'*Espagne*, du fait qu'en vertu de son droit interne l'exercice fiscal coïncide avec l'année civile et qu'il n'y a aucune possibilité de terminer

l'exercice fiscal en raison d'un changement de la résidence du contribuable, ne pourra pas agir conformément au paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 4. Dans ce cas, il sera nécessaire d'engager une procédure amiable afin d'établir la date à compter de laquelle le contribuable est considéré comme un résident d'un État contractant.

(Remplacé le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

26.2 *(Supprimé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

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

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Réserves sur l'article

27. *(Supprimé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)*

28. La *Corée* et le *Japon* font une réserve à l'égard des dispositions contenues dans cet article, comme dans tout autre article du Modèle de Convention, qui

C (4)

se réfèrent directement ou indirectement au siège de direction effective. Au lieu de l'expression « siège de direction effective », ces pays souhaitent utiliser, dans leurs conventions, l'expression « siège social ou bureau principal ».

(Amendé le 23 octobre 1997 ; voir HISTORIQUE)

29. La *France* n'adhère pas au principe général selon lequel lorsque l'impôt dû par une société de personnes est établi en fonction des caractéristiques personnelles de ses associés, ces derniers peuvent demander à bénéficier des dispositions des conventions conclues par les États dont ils sont résidents en ce qui concerne les revenus qui ne font que « transiter » par ladite société. De ce fait, la France se réserve, dans ses conventions fiscales, le droit d'amender l'article 4 de manière à préciser que les sociétés de personnes françaises doivent être considérées comme des résidents de France, eu égard à leurs caractéristiques juridiques et fiscales, et de prévoir les cas et conditions dans lesquels les société de personnes transparentes situées dans l'autre État contractant ou dans un État tiers peuvent bénéficier de la reconnaissance de leur transparence par la France.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

31. Les *États-Unis* se réservent le droit d'utiliser comme critère le lieu d'enregistrement pour déterminer la résidence d'une société et, s'ils n'y parviennent pas, de ne pas accorder certains bénéfices de la Convention aux sociétés qui possèdent une double résidence.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

32. *(Supprimé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)*

33. *Israël* se réserve le droit d'inclure une disposition distincte concernant une fiducie qui est un résident des deux États contractants.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Titre : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le titre se lisait comme suit :

« COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 4 CONCERNANT LE DOMICILE FISCAL »

Paragraphe 1 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« 1. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

1. La notion de « domicile » a diverses fonctions et revêt une grande importance dans trois cas:

a) lorsqu'il s'agit de déterminer le champ d'application d'une Convention en ce qui concerne les personnes physiques et morales;

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

c) pour résoudre les cas où la double imposition provient d'un conflit entre le domicile et la source. »

Paragraphe 2 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. L'article n'est destiné qu'à définir le terme « résident d'un État contractant » et à résoudre les cas où il y a conflit entre deux domiciles. Pour fournir quelques éclaircissements sur l'article, quelques considérations générales sur les deux cas types de conflit, c'est-à-dire entre deux domiciles et entre le domicile et la source, sont exposées ci-après. Dans les deux cas, le conflit résulte du fait qu'en vertu de leur législation interne, l'un des États contractants ou les deux ensemble allèguent que l'intéressé a son domicile dans leur territoire. »

Paragraphe 3 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 4 : Amendé le 23 juillet 1992, en remplaçant, dans la troisième phrase, les mots « le domicile » par « la résidence », par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. Les Conventions tendant à éviter les doubles impositions ne se pré-occupent pas en général des dispositions des législations internes des États contractants ayant pour objet de définir les conditions dans lesquelles une personne est reconnue, au point de vue fiscal, comme « domiciliée » dans un État, et est par conséquent assujettie intégralement à l'impôt dans cet État. Ces Conventions ne précisent pas les critères auxquels doivent répondre les dispositions des législations internes sur le « domicile » pour que les États contractants reconnaissent à l'un d'entre eux le droit d'assujettissement intégral. À cet égard, les États arrêtent leur position en se fondant uniquement sur leur droit interne. »

Paragraphe 5 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. On peut facilement s'en rendre compte lorsqu'il y a conflit non pas entre deux domiciles, mais entre le domicile et la source. Toutefois, les mêmes considérations s'appliquent en cas de conflits entre deux domiciles. Dans ce dernier cas, il faut cependant noter que l'on ne peut parvenir à une solution du conflit en se référant à la notion de domicile adoptée par la législation interne des États considérés. Des clauses spéciales doivent être insérées dans la Convention pour déterminer à laquelle des deux notions de domicile il convient d'accorder la préférence. »

Paragraphe 6 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 7 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. Dans ce cas particulier, l'article (en vertu des dispositions du paragraphe 2) donne la préférence à l'État A. Il ne faut toutefois pas en déduire que l'article pose des règles spéciales sur le « domicile », et qu'on ne tient pas compte des dispositions de la législation interne de l'État B du fait qu'elles sont incompatibles

avec ces règles. En réalité, dans un conflit de ce genre, il importe évidemment de faire droit à l'une des deux revendications, et c'est à ce sujet que l'article propose des règles spéciales. »

Paragraphe 8 : Correspond aux cinq premières phrases du paragraphe 8 telles qu'elles se lisaient avant le 17 juillet 2008. A cette date, la sixième et la septième phrase ont été incluses dans le paragraphe 8.1, une version amendée de la neuvième phrase a été incluse dans le paragraphe 8.3 et une version amendée des huitième, avant-dernière et dernière phrases ont été incluses dans le paragraphe 8.2 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. Le paragraphe 1 définit l'expression « résident d'un État contractant » au sens de la Convention. Cette définition se réfère à la notion de résidence adoptée par la législation interne (*cf.* remarques préliminaires). Elle mentionne comme critères d'assujettissement à l'impôt du résident : le domicile, la résidence, le siège de direction ou tout autre critère analogue. Pour les personnes physiques, la définition tend à couvrir les diverses formes de liens personnels envers un État qui, dans les législations fiscales internes, déterminent un assujettissement complet à l'impôt (assujettissement intégral). Elle s'étend aussi aux cas où une personne est réputée par la législation fiscale d'un État être un résident dudit État et s'y trouve de ce fait entièrement assujettie à l'impôt (par exemple, les diplomates et autres personnes au service de l'État). Conformément aux dispositions de la seconde phrase du paragraphe 1, n'est cependant pas considérée comme « résident d'un État contractant », au sens de la Convention, la personne qui, bien que non domiciliée dans cet État, est regardée comme résident par la législation interne et n'est soumise qu'à une imposition limitée aux revenus dont la source est située dans cet État ou à la fortune qui y est située. Cette situation se rencontre dans certains États à l'égard de personnes physiques, notamment les agents diplomatiques et les fonctionnaires consulaires étrangers en service sur leur territoire. Dans ses termes et dans son esprit, cette disposition exclurait également de la définition de résident d'un État contractant les entreprises sous contrôle étranger exonérées d'impôt sur leurs revenus étrangers en vertu de régimes de faveur conçus pour attirer les sociétés relais. Toutefois cette disposition suscite en elle-même des difficultés et comporte des limitations. Par conséquent, elle doit être interprétée d'une manière restrictive car sinon elle risquerait d'exclure du champ d'application de la Convention tous les résidents de pays qui appliquent un principe de territorialité en matière fiscale alors que de toute évidence, ce n'est pas le résultat qui est recherché. L'exclusion de certaines sociétés de la définition n'empêcherait évidemment pas les États contractants d'échanger des renseignements au sujet de leurs activités (*cf.* le paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 26). En fait, les États pourraient considérer qu'il serait approprié de procéder à des échanges spontanés de renseignements au sujet des sociétés qui tentent d'obtenir des conventions fiscales des bénéfices qui ne sont pas prévus par le Modèle de Convention. »

Le paragraphe 8 a été antérieurement amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 14 d'un rapport antérieur intitulé « Les conventions préventives de double imposition et l'utilisation de sociétés relais » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. Le paragraphe définit l'expression « résident d'un État contractant » au sens de la Convention. Cette définition se réfère à la notion de résidence adoptée par la législation interne (*cf.* Remarques préliminaires). Elle mentionne comme critères

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

Le paragraphe 8 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 10 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 8 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé alors que le paragraphe 10 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 8 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, les titres qui précédaient le paragraphe 9 du Projet de Convention de 1963 ont été amendés et insérés immédiatement avant le paragraphe 8 (voir historique du paragraphe 9). Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

« 10. Le paragraphe 1 définit l'expression « résident d'un État contractant » au sens de la Convention. Cette définition se réfère à la notion de résidence adoptée par la législation nationale (cf. Considérations générales). Elle mentionne comme critères d'assujettissement à l'impôt du résident « le domicile », la résidence, le siège de direction ou tout autre critère analogue. Pour les personnes physiques, la définition tend à couvrir les diverses formes de liens personnels envers un État qui, dans les législations fiscales nationales, déterminent un assujettissement plus complet à l'impôt (assujettissement intégral). Par contre, n'est pas considérée comme « résident d'un État contractant » au sens de la Convention, la personne physique qui, bien que non domiciliée dans cet État, est regardée comme résident par la législation nationale, et n'est soumise qu'à une imposition limitée ne frappant que les revenus dont la source est située dans cet État. »

Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. Les considérations que l'on vient d'exposer montrent quel est l'esprit général de l'article. On trouvera ci-après des observations particulières sur ce projet. »

Paragraphe 8.1 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 8.1 a été renuméroté paragraphe 8.4 (voir historique du paragraphe 8.4) et un nouveau paragraphe 8.1, qui correspond à la sixième et la septième phrase du paragraphe 8 telles qu'elles se lisaient avant le 17 juillet 2008 (voir historique du paragraphe 8), a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 8.2 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 8.2 a été renuméroté paragraphe 8.5 (voir l'historique du paragraphe 8.6) et un nouveau paragraphe 8.2 incorporant une version amendée des huitième, avant-dernière et dernière phrases du paragraphe 8 telles qu'elles se lisaient avant le 17 juillet 2008 (voir historique du

paragraphe 8) a été ajouté, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 8.3 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 8.3 a été renuméroté paragraphe 8.6 (voir historique du paragraphe 8.7) et un nouveau paragraphe 8.3 incorporant une version amendée de la neuvième phrase du paragraphe 8 telle qu'elle se lisait avant le 17 juillet 2008 (voir historique du paragraphe 8) a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 8.4 : Correspond au paragraphe 8.1 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 8.4 a été renuméroté paragraphe 8.7 (voir historique du paragraphe 8.8) et le paragraphe 8.1 a été renuméroté paragraphe 8.4 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 8.1 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 8.5 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 8.5 a été renuméroté paragraphe 8.6 (voir historique du paragraphe 8.6) et un nouveau paragraphe 8.5 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.6 : Correspond au paragraphe 8.5 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 8.6 a été renuméroté paragraphe 8.7 (voir historique du paragraphe 8.7) et le paragraphe 8.5 a été renuméroté paragraphe 8.6 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 8.5, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspond au paragraphe 8.2 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le paragraphe 8.2 a été renuméroté paragraphe 8.5 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 8.2 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 8.7 : Correspond au paragraphe 8.6 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 8.7 a été renuméroté paragraphe 8.8 (voir historique du paragraphe 8.8) et le paragraphe 8.6 a été renuméroté paragraphe 8.7 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 8.6, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008, correspond au paragraphe 8.3 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le paragraphe 8.3 a été renuméroté paragraphe 8.6 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 8.3 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 8.8 : Correspond au paragraphe 8.7 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 8.7 a été renuméroté paragraphe 8.8 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 8.7, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008, correspond au paragraphe 8.4 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le paragraphe 8.4 a été

renuméroté paragraphe 8.7 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 8.4 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 9 : Correspond au paragraphe 11 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 9 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé alors que le paragraphe 11 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 9 du Modèle de Convention de 1977 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, les titres qui précédaient le paragraphe 9 du Projet de Convention de 1963 ont été amendés et insérés avant le paragraphe 8 et le titre qui précédait le paragraphe 11 du Projet de Convention de 1963 a été inséré avant le paragraphe 9. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

> « 11. Le paragraphe vise le cas où, en vertu des dispositions du paragraphe 1, une personne physique est assujettie à l'impôt dans les deux États contractants du fait qu'elle y est considérée comme « résident ». »

Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 9 et les titres qui le précédaient se lisaient comme suit :

> « 2. OBSERVATIONS PARTICULIÈRES SUR L'ARTICLE
>
> *Paragraphe 1*
>
> 9. Les Conventions se réfèrent ordinairement à l'État du « domicile » dans plusieurs articles. Pour des raisons de terminologie, on a estimé qu'il serait utile de trouver une « formule abrégée » pouvant être employée dans tous les cas où l'État du « domicile » est mentionné. Dans l'article, on a utilisé le terme « résident », qui est employé dans les Conventions conclues par le Royaume-Uni et par les États-Unis d'Amérique. Le terme « un résident » est employé dans la version française de la Convention entre le Royaume-Uni et la France. »

Paragraphe 10 : Amendé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. Pour résoudre ce conflit, il faut établir des règles spéciales qui donnent la prépondérance aux liens rattachant le contribuable à un État plutôt qu'à l'autre. Dans la mesure du possible, le critère de référence doit être tel qu'il ne fasse pas de doute que l'intéressé ne remplit les conditions requises que dans un État seulement ; en même temps, le critère devra être tel que le lien retenu fasse paraître normale l'attribution à l'État considéré du droit de lever l'impôt. »

Le paragraphe 10 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 10 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 8 (voir historique du paragraphe 8) alors que le paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) a été renuméroté paragraphe 10 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 11 : Correspond au paragraphe 13 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 11 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 9 (voir historique du paragraphe 9) alors que le paragraphe 13 du Projet de

Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

> « 13. L'article accorde la préférence à l'État contractant où l'intéressé dispose d'un foyer d'habitation permanent. C'est là une clause usuelle dans les Conventions de double imposition, et ce critère suffira souvent pour résoudre le conflit résultant du fait qu'une personne qui a un foyer permanent dans un État contractant a seulement effectué un séjour d'une certaine durée dans l'autre État contractant. »

Paragraphe 12 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 10 (voir historique du paragraphe 10) et un nouveau paragraphe 12 a été ajouté.

Paragraphe 13 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 13 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 11 (voir historique du paragraphe 11) et un nouveau paragraphe 13 a été ajouté.

Paragraphe 14 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

> « 14. Si l'intéressé possède un foyer d'habitation permanent dans les deux États contractants, l'article donne la préférence à l'État avec lequel ses liens personnels et économiques sont le plus étroits, c'est-à-dire à l'État dans lequel se trouve le centre des intérêts vitaux de l'intéressé. »

Paragraphe 15 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 15 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et un nouveau paragraphe 15 a été ajouté. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

> « 15. Lorsqu'il est impossible de déterminer la résidence en se référant aux dispositions mentionnées ci-dessus, l'article prévoit des critères secondaires qui sont d'abord, le séjour habituel, ensuite la nationalité. »

Paragraphe 16 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 16 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et un nouveau paragraphe 16 a été ajouté. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

> « 16. Si une personne possède la nationalité de deux États contractants ou n'a la nationalité d'aucun d'entre eux, la question devra être tranchée d'un commun accord entre les administrations intéressées, conformément aux dispositions de l'article 25 concernant la procédure amiable. »

Paragraphe 17 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 17 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 21 (voir historique du paragraphe 21), le titre qui précédait le paragraphe 17 a été déplacé avec ce paragraphe et un nouveau paragraphe 17 a été ajouté.

Paragraphe 18 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 18 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 22 (voir historique du paragraphe 22) et un nouveau paragraphe 18 a été ajouté.

Paragraphe 19 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 19 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 23 (voir historique du paragraphe 23) et un nouveau paragraphe 19 a été ajouté.

Paragraphe 20 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 20 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 24 (voir historique du paragraphe 24) et un nouveau paragraphe 20 a été ajouté.

Paragraphe 21 : Correspond au paragraphe 17 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 21 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé alors que le paragraphe 17 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 21 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 17 a été déplacé avec ce paragraphe et le titre qui précédait le paragraphe 21 a été inséré avant le paragraphe 26. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 17 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

> « *Paragraphe 3*
>
> 17. Le paragraphe vise les sociétés et tous autres groupements de personnes qui ne sont pas considérés comme des personnes physiques sans qu'il y ait lieu de tenir compte du fait qu'ils ont ou qu'ils n'ont pas la personnalité juridique. Dans la pratique, il sera assez rare qu'une société, etc., soit assujettie à l'impôt, en raison de sa résidence, dans plus d'un État, mais le cas pourra évidemment se présenter si un État se base sur le lieu d'enregistrement, et l'autre sur le lieu où se trouve la direction effective de l'entreprise. En conséquence, il faut également établir pour les sociétés, etc. des règles concernant la préférence. »

Le paragraphe 21 du Projet de Convention de 1963, jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, se lisait comme suit :

> « 21. L'*Irlande* ne peut envisager de traiter comme non résident, une personne physique qui est considérée comme résidant en Irlande conformément à la législation irlandaise. Dans les Conventions conclues par l'Irlande avec d'autres pays, la double imposition due à la double résidence est évitée par voie d'exemption ou d'imputation. »

Paragraphe 22 : Correspond au paragraphe 18 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 22 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé alors que le paragraphe 18 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 22 du Modèle de Convention de 1977 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 18 se lisait comme suit :

> « 18. Il ne serait pas naturel d'attacher de l'importance à un critère de pure forme comme l'enregistrement qui est rarement utilisé dans les Conventions de double imposition. En général, celles-ci tiennent compte du lieu où la société est effectivement dirigée, mais l'énoncé de ce critère varie selon les Conventions. »

Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 22 se lisait comme suit :

> « 22. Comme il est de tradition aux *États-Unis* d'imposer selon le critère de la nationalité (ou celui du lieu d'enregistrement en ce qui concerne les sociétés), les États-Unis réservent leur droit d'appliquer ce critère dans les Conventions qu'ils concluent avec les autres Pays Membres de l'O.C.D.E. »

Paragraphe 23 : Amendé le 23 juillet 1992, en supprimant la dernière phrase du paragraphe, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 23 se lisait comme suit :

> « 23. Le libellé du critère de préférence pour les personnes autres que les personnes physiques a été examiné en particulier à propos de l'imposition des revenus provenant de la navigation maritime, intérieure et aérienne. Plusieurs conventions, pour éviter la double imposition de ces revenus, réservent le droit d'imposer à l'État où se trouve le « siège de direction » de l'entreprise ; d'autres prennent en considération le « siège de direction effective », ou encore le « domicile fiscal » de l'exploitant. Pour les conventions conclues par le Royaume-Uni, qui prévoient qu'une société est considérée comme résident de l'État où « les affaires sont dirigées et contrôlées », il a été précisé, du côté britannique, que cette expression vise la « direction effective » de l'entreprise. »

Le paragraphe 23 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 19 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 19 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

> « 19. Le libellé du critère de préférence pour les personnes autres que les personnes physiques a été examiné en liaison avec la question de l'imposition du revenu des entreprises de navigation maritime, intérieure et aérienne. À la suite d'une étude des Conventions bilatérales en vigueur en vue d'éviter la double imposition sur les revenus, il est apparu que plusieurs Conventions réservent le droit d'imposer à l'État où se trouve le « siège de direction » de l'entreprise ; d'autres prennent en considération le « siège de direction effective », ou encore le « domicile fiscal » de l'exploitant. Les Conventions conclues ces dernières années par le Royaume-Uni prévoient, en ce qui concerne les personnes morales, qu'une société est considérée comme « résident » dans l'État où les « affaires sont dirigées et contrôlées ». À cet égard, il a été précisé, du côté britannique, que cette expression vise la « direction effective » de l'entreprise. »

Paragraphe 24 : Amendé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 24 se lisait comme suit :

> « 24. Eu égard à ces considérations, le « siège de direction effective » a été adopté comme critère de préférence pour les personnes autres que les personnes physiques. Le siège de direction effective est le lieu où sont prises, quant au fond, les décisions clés sur le plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite des activités de l'entité. Le siège de directive effective sera d'ordinaire le lieu où la personne ou le groupe de personnes exerçant les fonctions les plus élevées (par exemple un conseil d'administration) prend officiellement ses décisions, le lieu où sont arrêtées les mesures qui doivent être prises par l'entité dans son ensemble. Toutefois, il n'est pas possible d'établir une règle précise, et tous les faits et circonstances pertinents doivent être pris en

compte pour déterminer le siège de direction effective. Une entité peut avoir plus d'un siège de direction, mais elle ne peut avoir qu'un seul siège de direction effective. »

Le paragraphe 24 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 24 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 24 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 20 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 20 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) a été renuméroté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 24.1 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 25 : Amendé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

« 25. L'*Italie* ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 24 ci-dessus en ce qui concerne « la personne ou le groupe de personnes (par exemple un conseil d'administration) » en tant que seul critère déterminant le siège de direction effective d'une entité. Son opinion est que le lieu où se déroule l'activité principale et essentielle de l'entité doit aussi être prise en compte pour déterminer son siège de direction effective. »

Le paragraphe 25 a été remplacé le 29 avril 2000 quand le paragraphe 25 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé et un nouveau paragraphe 26 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 25 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 26 : Remplacé le 21 septembre 1995 quand le paragraphe 26 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 27 (voir historique du paragraphe 27), le titre qui précédait le paragraphe 26 a été déplacé avec ce paragraphe et un nouveau paragraphe 26 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 26.1 : Amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant le renvoi au paragraphe 8.4 par un renvoi au paragraphe 8.7, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 26.1 se lisait comme suit :

« 26.1 Le *Mexique* n'adhère pas au principe général exposé au paragraphe 8.4 des Commentaires selon lequel lorsque l'impôt dû par une société de personnes est établi en fonction des caractéristiques personnelles de ses associés, ces derniers peuvent demander à bénéficier des dispositions des conventions conclues par les

États dont ils sont résidents en ce qui concerne les revenus qui ne font que « transiter » par ladite société. »

Le paragraphe 26.1 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 26.2 : Supprimé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 26.2 se lisait comme suit :

« 26.2 S'agissant de la résidence des organismes à but non lucratif et organismes caritatifs exonérés d'impôt, la *Grèce* adopte l'interprétation donnée au paragraphe 8.3 des Commentaires. »

Le paragraphe 26.2 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 26.3 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 26.4 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 27 : Supprimé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 27 se lisait comme suit :

« 27. Le *Canada* se réserve le droit d'utiliser comme critère, pour le paragraphe 3, le lieu d'enregistrement ou de constitution pour une société et, si cela s'avère impossible, de refuser aux sociétés ayant une double résidence les avantages prévus par la Convention. »

Le paragraphe 27 a été amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 27 se lisait comme suit :

« 27. Le *Canada* se réserve le droit d'utiliser comme critère, pour le paragraphe 3, le lieu d'enregistrement ou de constitution pour une société. »

Le paragraphe 27 tel qu'il se lisait après le 21 septembre 1995 correspondait au paragraphe 26. A cette date, le paragraphe 27 a été renuméroté paragraphe 28 (voir historique du paragraphe 28), le paragraphe 26 a été renuméroté paragraphe 27 et le titre qui précédait le paragraphe 26 a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 26 a été antérieurement amendé le 23 juillet 1992, en supprimant les États-Unis de la liste des pays faisant cette réserve par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 26 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 26 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 28 : Amendé le 23 octobre 1997, en ajoutant la Corée en tant que pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de

Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 28 se lisait comme suit :

> « 28. Le *Japon* fait une réserve à l'égard des dispositions contenues dans cet article, comme dans tout autre article du Modèle de Convention, qui se réfèrent directement ou indirectement au siège de direction effective. Au lieu de l'expression « siège de direction effective », le Japon souhaite utiliser, dans ses conventions, l'expression « siège social ou bureau principal ». »

Le paragraphe 28, tel qu'il se lisait après le 21 septembre 1995, correspondait au paragraphe 27 tel qu'il se lisait après le 31 mars 1994. Le paragraphe 27 a été renuméroté paragraphe 28 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 27 a été amendé le 31 mars 1994, par l'ajout d'une seconde phrase, par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 27 se lisait comme suit :

> « 27. Le *Japon* fait une réserve à l'égard des dispositions contenues dans cet article, comme dans tout autre article du Modèle de Convention, qui se réfèrent directement ou indirectement au siège de direction effective. »

Le paragraphe 27, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 28 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 27 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé et le paragraphe 28 a été renuméroté paragraphe 27 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 28 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 28 du Modèle de Convention de 1977 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'à qu'il ne soit supprimé le 23 juillet 1992, le paragraphe 27 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 27 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 29 : Amendé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 29 se lisait comme suit :

> « 29. La *France* n'adhère pas au principe général selon lequel lorsque l'impôt dû par une société de personnes est établi en fonction des caractéristiques personnelles de ses associés, ces derniers peuvent demander à bénéficier des dispositions des conventions conclues par les États dont ils sont résidents en ce qui concerne les revenus qui ne font que « transiter » par ladite société. Du fait qu'en vertu de son droit interne une société de personnes est regardée comme assujettie à l'impôt même si du point de vue technique celui-ci est recouvré auprès de ses associés, la France se réserve le droit d'amender dans ses conventions fiscales l'article 4 de manière à préciser que les sociétés de personnes françaises doivent

être considérées comme des résidents de France, eu égard à leurs caractéristiques juridiques et fiscales. »

Le paragraphe 29 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 29 se lisait comme suit :

« 29. La *France* se réserve d'amender dans ses conventions fiscales l'article 4 de manière à préciser que les sociétés de personnes françaises doivent être considérées comme des résidents de France, eu égard à leurs caractéristiques juridiques et fiscales. »

Le paragraphe 29, tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995, correspondait au paragraphe 28 tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992. Le paragraphe 28 a été renuméroté paragraphe 29 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 28 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 28 a été amendé et renuméroté paragraphe 27 (voir historique du paragraphe 27) et un nouveau paragraphe 28 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 30 : Correspond au paragraphe 29 tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995. A cette date, le paragraphe 30 a été renuméroté paragraphe 31 (voir historique du paragraphe 31) et le paragraphe 29 a été renuméroté paragraphe 30 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 29 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 31 : Amendé le 17 juillet 2008, en supprimant le Mexique de la liste des pays faisant la réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 31 se lisait comme suit :

« 31. Les *États-Unis* et le *Mexique* se réservent le droit d'utiliser comme critère le lieu d'enregistrement pour déterminer la résidence d'une société et, s'ils n'y parviennent pas, de ne pas accorder certains bénéfices de la Convention aux sociétés qui possèdent une double résidence. »

Le paragraphe 31 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000, en ajoutant le Mexique en tant que pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 31 se lisait comme suit :

« 31. Les *États-Unis* se réservent le droit d'utiliser comme critère le lieu d'enregistrement pour déterminer la résidence d'une société et, s'ils n'y parviennent pas, de ne pas accorder les bénéfices de la Convention aux sociétés qui possèdent une double résidence. »

Le paragraphe 31, tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995, correspondait au paragraphe 30 tel qu'il se lisait avant le 31 mars 1994. Le paragraphe 31 a été renuméroté paragraphe 32 (voir historique du paragraphe 32) et le paragraphe 30 a été renuméroté paragraphe 31 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 30 a été antérieurement amendé le 31 mars 1994, en y substituant les mots « certains bénéfices » aux mots « les bénéfices », par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le

31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 30 se lisait comme suit :

> « 30. Les *États-Unis* se réservent le droit d'utiliser comme critère le lieu d'enregistrement pour déterminer la résidence d'une société et, s'ils n'y parviennent pas, de ne pas accorder les bénéfices de la Convention aux sociétés qui possèdent une double résidence. »

Le paragraphe 30 tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 correspond en partie au paragraphe 26 du Modèle de Convention de 1977 (voir historique du paragraphe 27). La réserve faite par les États-Unis a été insérée dans le paragraphe 30 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 32 : Supprimé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 32 se lisait comme suit :

> « 32. L'*Allemagne* se réserve le droit d'inclure une disposition selon laquelle une société de personnes qui n'est pas un résident d'un État Contractant au sens des dispositions du paragraphe 1 est considérée comme étant un résident de l'État Contractant où se situe son siège de direction effective, mais seulement dans la mesure où les revenus provenant de l'autre État Contractant ou la fortune située dans cet autre État sont imposables dans le premier État mentionné. »

Le paragraphe 32 a été remplacé le 29 avril 2000 quand le paragraphe 32 a été supprimé et un nouveau paragraphe 32 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 32 se lisait comme suit :

> « 32. Le *Mexique* se réserve le droit d'exclure l'application de la partie de l'alinéa *d*) du paragraphe 2 qui concerne la double nationalité, la constitution mexicaine n'autorisant pas les ressortissants mexicains à être ressortissants d'un autre État. »

Le paragraphe 32 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 33 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 34 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

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

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

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 1

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

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

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

— l'exercice des activités de l'entreprise par l'intermédiaire de cette installation fixe d'affaires ; ce qui signifie habituellement que les

C (5)

personnes qui, d'une façon ou d'une autre, dépendent de l'entreprise (le personnel) exercent les activités de l'entreprise dans l'État où est située l'installation fixe.

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

4.2 Si l'existence d'un droit juridique formel d'utiliser un emplacement particulier n'est pas indispensable pour que cet emplacement constitue un établissement stable, la simple présence d'une entreprise à un emplacement particulier ne signifie pas nécessairement que cet emplacement soit à la disposition de l'entreprise. Ces principes sont illustrés par les exemples suivants, dans lesquels les représentants d'une entreprise sont présents dans les locaux d'une autre entreprise. Le premier exemple est celui d'un vendeur qui se rend régulièrement chez un client important pour prendre des commandes et, à cette fin, rencontre le directeur des approvisionnements dans son bureau. Dans ce cas, les locaux du client ne sont pas à la disposition de l'entreprise pour laquelle travaille le vendeur et ne constituent donc pas une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise réalise son activité (toutefois, selon les circonstances, le paragraphe 5 peut s'appliquer pour conclure à l'existence d'un établissement stable présumé).

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

4.5 Le quatrième exemple est celui d'un peintre en bâtiment qui, deux ans durant, passe trois jours par semaine dans le grand immeuble de bureaux de son principal client. Dans ce cas, la présence du peintre dans l'immeuble de bureaux d'une autre entreprise où il exerce les fonctions les plus importantes

de son activité d'entreprise (à savoir la peinture) permet de conclure à l'existence d'un établissement stable de ce peintre.

C (5)

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

5.2 On peut illustrer ce principe par des exemples. Une mine constitue à l'évidence une installation d'affaires distincte, même si des activités peuvent se déplacer d'un site à un autre au sein d'une mine qui peut être de très grandes dimensions, dans la mesure où elle constitue une unité géographique et commerciale unique dans le cadre de l'activité minière. De même, un « centre d'hébergement de bureaux » dans lequel une société de conseil loue régulièrement différents bureaux peut être considéré comme une installation d'affaires distincte de cette société, car dans ce cas l'immeuble constitue géographiquement un tout, et le centre d'hébergement est une installation

fixe d'affaires pour la société de conseil. Pour la même raison, une rue piétonne, un marché en plein air ou une foire dans les différentes parties de laquelle ou duquel un commerçant installe régulièrement son éventaire constitue une installation d'affaires distincte pour ce commerçant.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

5.5 À l'évidence, on ne peut considérer qu'un établissement stable est situé dans un État contractant que si l'installation fixe d'affaires pertinente est située sur le territoire de cet État. La question de savoir si un satellite géostationnaire peut constituer un établissement stable pour l'opérateur de ce satellite dépend en partie de la mesure dans laquelle le territoire d'un État s'étend dans l'espace. Aucun pays membre n'accepterait que l'emplacement d'un tel satellite puisse faire partie du territoire d'un État contractant selon les règles de droit international applicables et puisse donc constituer un établissement stable située dans cet État. De plus, l'étendue du territoire dans

C (5)

lequel les signaux émis par le satellite peuvent être captés (l'empreinte du satellite) ne peut être considérée comme étant à la disposition de l'opérateur du satellite de sorte que cet emplacement puisse constituer une installation d'affaires de cet opérateur.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

6. Puisque l'installation d'affaires doit être fixe, il s'ensuit aussi qu'un établissement stable n'est censé exister que si l'installation d'affaires a un certain degré de permanence, c'est-à-dire si elle n'a pas un caractère purement temporaire. Une installation d'affaires peut constituer un établissement stable, même si elle n'a existé en fait que pendant une très courte période en raison du caractère particulier des activités de l'entreprise qui ne peuvent être exercées que sur une période très brève. Il est parfois difficile de déterminer si c'est le cas. Même si les pratiques des pays membres n'ont pas été homogènes en ce qui concerne le critère temporel, l'expérience montre que l'on n'a pas normalement conclu à l'existence d'un établissement stable lorsque l'activité avait été exercée dans un pays par l'intermédiaire d'une installation d'affaires tenue depuis moins de six mois (à l'inverse, la pratique montre que dans beaucoup de cas on a conclu à l'existence d'un établissement stable quand l'installation d'affaires était entretenue durant une période plus longue). L'une des exceptions à cette règle est celle des activités de nature récurrente : en pareil cas, chaque laps de temps pendant lequel l'installation est utilisée doit être considéré en combinaison avec le nombre de fois où elle l'a été (la période considérée pouvant s'étendre sur plusieurs années). Une autre exception est celle d'activités constituant une entreprise qui a été menée exclusivement dans le pays considéré ; dans ce cas, l'entreprise peut être de courte durée de par sa nature, mais comme elle n'a eu d'existence que dans ce pays, sa relation avec lui est plus forte. Pour faciliter l'application pratique des dispositions de l'article, les pays sont invités à tenir compte de ces pratiques lorsqu'ils sont confrontés à des litiges sur la question de savoir si une installation d'affaires donnée qui n'existe que pour une brève période constitue un établissement stable.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

7. Pour qu'une installation d'affaires constitue un établissement stable, l'entreprise qui l'utilise doit exercer ses activités en totalité ou en partie par son intermédiaire. Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe 3 ci-dessus, il n'est pas nécessaire que les activités aient un caractère productif. De plus, elles n'ont pas à être permanentes, au sens de l'absence d'interruption des opérations, mais celles-ci doivent être menées de manière régulière.

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

8. Lorsqu'une entreprise d'un État contractant utilise une installation fixe d'affaires dans l'autre État contractant pour louer ou donner à bail à des tiers des biens corporels tels qu'installations, équipement industriel, commercial ou scientifique (ICS), immeubles ou des biens incorporels tels que brevets, procédés de fabrication et autres, cette activité conférera en général à l'installation d'affaires le caractère d'un établissement stable. Il en sera de même si des capitaux sont mis à disposition par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires. Si une entreprise d'un État loue ou donne à bail des installations, de l'équipement ICS, des immeubles ou des biens incorporels à une entreprise de l'autre État sans disposer pour cette activité de location d'une installation fixe d'affaires dans l'autre État, les installations, l'équipement ICS, les immeubles ou les biens incorporels donnés à bail ne constitueront pas par eux-mêmes un établissement stable du bailleur à condition que le contrat se limite à la simple location de l'équipement ICS, etc. Il en sera encore de même dans le cas où, par exemple, le bailleur fournit du

C (5)

personnel après l'installation pour faire fonctionner l'équipement, à condition que le personnel ne soit responsable que du fonctionnement ou de l'entretien de l'équipement ICS sous la direction, la responsabilité et le contrôle du preneur. Si la responsabilité du personnel est plus étendue, par exemple s'il participe aux décisions concernant le travail pour lequel est utilisé l'équipement ou s'il fait fonctionner, surveille ou entretient l'équipement sous la responsabilité et le contrôle du bailleur, l'activité du bailleur peut dépasser le simple louage d'équipement ICS et peut constituer une activité d'entreprise. Dans ce cas, on pourra considérer qu'un établissement stable existe si le critère de permanence est rempli. Lorsque ces activités sont liées à celles qui sont énumérées au paragraphe 3, ou ont un caractère analogue, il est fait application du délai de douze mois. Dans les autres cas, la décision doit être prise en fonction des circonstances.

(Amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Remplacé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

9.1 Un autre exemple dans lequel une entreprise ne peut être considérée comme exerçant tout ou partie de son activité par l'intermédiaire d'une installation d'affaires est celui de l'opérateur d'un réseau de télécommunications d'un État contractant qui conclut un accord d'itinérance avec un opérateur étranger afin de permettre à ses abonnés d'être accueillis sur le réseau de télécommunications de cet opérateur étranger. En vertu d'un tel accord, un abonné qui voyage en dehors de la zone géographique couverte par le réseau de l'opérateur dont il est un client peut automatiquement faire et recevoir des appels téléphoniques, envoyer et recevoir des données numériques ou accéder à d'autres services par l'intermédiaire du réseau étranger. L'opérateur étranger facture alors à l'opérateur du réseau de cet abonné un certain montant pour un tel usage. En vertu d'un accord d'itinérance typique, l'opérateur auquel l'usager est abonné ne fait que transférer des appels au réseau de l'opérateur étranger et n'opère pas ce réseau étranger et n'y a pas physiquement accès. Pour ces raisons, une installation d'affaires de l'opérateur étranger ne peut être considérée comme

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

étant à la disposition de l'opérateur auquel l'usager est abonné et ne peut donc constituer un établissement stable de cet opérateur.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

10. L'activité de l'entreprise est exercée principalement par l'entrepreneur ou par des personnes qui ont avec l'entreprise des relations de salarié à employeur (personnel). Ce personnel inclut les employés et autres personnes qui reçoivent des instructions de l'entreprise (agents dépendants). Les pouvoirs dont disposent ces personnes dans leurs relations avec les tiers n'entrent pas en ligne de compte. Il importe peu que l'agent dépendant soit ou non habilité à conclure des contrats s'il travaille dans l'installation fixe d'affaires elle-même (voir le paragraphe 35 ci-dessous). Mais il peut, néanmoins, y avoir établissement stable si les activités de l'entreprise sont exercées principalement au moyen d'un outillage automatique, les activités du personnel se bornant à monter, faire fonctionner, contrôler et entretenir cet outillage. Le montage de distributeurs automatiques, appareils à jeux et autres appareils semblables par une entreprise d'un État dans l'autre État constituera ou non un établissement stable selon que l'entreprise exercera ou non une activité en plus du montage initial des appareils. Il n'y a pas établissement stable si l'entreprise procède simplement au montage des appareils et les loue ensuite à d'autres entreprises. Toutefois, un établissement stable pourra exister si l'entreprise qui monte les appareils les exploite aussi et les entretient pour son propre compte. Il en sera de même si les appareils sont exploités et entretenus par un agent dépendant de l'entreprise.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

stable du bailleur cesse d'exister, sauf s'il continue d'exercer ses propres activités par l'intermédiaire de l'installation fixe d'affaires.

C (5)

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

a) n'est pas considérée comme ayant un établissement stable situé dans cet autre État ; ou

b) est considérée comme exerçant ces activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet autre État ; ou

c) est considérée comme exerçant ces activités par l'intermédiaire d'un établissement stable dans cet autre État si la durée de ces activités dépasse une période de temps donnée.

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

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

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

17. L'expression « chantier de construction ou de montage » ne couvre pas seulement la construction de bâtiments, mais aussi celle de routes, de ponts ou de canaux, la rénovation (lorsqu'elle suppose d'important travaux de structure, mais pas si elle se limite à la seule maintenance ou à la décoration) de ces bâtiments, routes, ponts ou canaux, la pose de conduites ainsi que le terrassement et le dragage. De même, l'expression « chantier … de montage »

C (5)

ne se limite pas aux montages liés à un chantier de construction ; elle englobe également le montage de nouveaux équipements, notamment de machines complexes, dans un immeuble existant ou sur un site extérieur. Le paragraphe 3 s'applique à l'organisation et à la supervision sur place du chantier de construction d'un bâtiment. Les États souhaitant modifier le libellé du paragraphe pour s'assurer expressément de ce résultat sont libres de le faire dans le cadre de leurs conventions bilatérales.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

18. Le critère des douze mois s'applique à chaque chantier. Pour déterminer la durée d'existence du chantier, il ne faut pas tenir compte du temps que l'entrepreneur a déjà passé sur d'autres chantiers qui n'ont aucun lien avec le premier. Un chantier de construction devra être considéré comme une unité, même s'il est basé sur plusieurs contrats, à condition qu'il constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique. Sous réserve de cette condition, un chantier de construction constituera une unité même si les commandes ont été passées par plusieurs personnes (par exemple, pour une rangée de maisons). Le seuil de douze mois a pu donner lieu à des abus ; ainsi, il a parfois été constaté que des entreprises (principalement des entrepreneurs ou des sous-traitants travaillant sur le plateau continental ou en liaison avec l'exploration et l'exploitation du plateau continental) fractionnaient leurs contrats en plusieurs éléments dont chacun portait sur une durée inférieure à douze mois et était attribué à une société différente mais faisant partie du même groupe. Outre le fait que de tels abus puissent, selon les circonstances, donner lieu à l'application de dispositions légales ou de règles jurisprudentielles visant à contrecarrer l'évasion fiscale, les pays les plus préoccupés par ces situations pourront y apporter des solutions dans le cadre de négociations bilatérales.

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

19. Un chantier existe à compter de la date à laquelle l'entrepreneur commence son activité y compris les travaux préparatoires exécutés dans le pays où la construction doit être édifiée, par exemple lorsqu'il installe un bureau d'étude pour la construction. En règle générale, le chantier continue d'exister jusqu'à ce que les travaux soient terminés ou définitivement abandonnés. Un chantier ne doit pas être considéré comme ayant cessé d'exister si les travaux ont été momentanément interrompus. Les interruptions saisonnières ou autres doivent entrer dans le calcul de la durée d'existence d'un chantier. Les interruptions saisonnières sont dues par exemple au mauvais temps. Les interruptions momentanées peuvent être motivées, entre autres, par un manque de matériaux ou des difficultés de main-d'œuvre. Si, par exemple, un entrepreneur a commencé les travaux de construction d'une route le 1er mai, les a arrêtés le 1er novembre à cause des

conditions atmosphériques ou d'un manque de matériaux, pour les reprendre le 1er février de l'année suivante et les terminer le 1er juin, son chantier de construction doit être considéré comme un établissement stable, car un délai de treize mois s'est écoulé entre la date à laquelle les premiers travaux ont commencé (1er mai) et la date à laquelle ils ont été terminés (1er juin de l'année suivante). Si une entreprise (entrepreneur général) qui s'est chargée d'exécuter l'ensemble des travaux d'un chantier sous-traite une partie des travaux à d'autres entreprises (sous-traitants), le temps passé par chaque sous-traitant sur le chantier doit être considéré comme temps consacré par l'entrepreneur général au chantier. Le sous-traitant lui-même a un établissement stable au chantier s'il y exerce son activité pendant plus de douze mois.

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

19.1 Dans le cas de sociétés de personnes transparentes sur le plan fiscal, le critère des douze mois est appliqué au niveau de la société de personnes pour ce qui concerne ses activités propres. Si la période passée sur le site par les associés et par les employés de la société de personnes est supérieure à douze mois, l'entreprise de la société de personnes sera donc considérée comme disposant d'un établissement stable. Chacun des associés sera donc considéré comme disposant d'un établissement stable pour l'imposition de sa part des bénéfices réalisés par la société de personnes, quelle que soit la durée de la période qu'il aura lui-même passée sur le site.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

C (5)

Paragraphe 4

21. Ce paragraphe énumère un certain nombre d'activités qui sont considérées comme des exceptions à la définition générale énoncée au paragraphe 1 et qui ne constituent pas des établissements stables, même si l'activité est exercée dans une installation fixe d'affaires. Toutes ces activités ont pour trait commun d'être en général des opérations préparatoires ou auxiliaires. C'est expressément indiqué pour l'exception mentionnée à l'alinéa *e*), qui revient en fait à restreindre d'une manière générale la portée de la règle énoncée au paragraphe 1. En outre, l'alinéa *f*) prévoit que le cumul des activités énumérées aux alinéas *a*) à *e*) dans la même installation fixe d'affaires ne doit pas être considéré comme constituant un établissement stable à condition que l'ensemble des activités exercées à la suite de ce cumul par l'installation fixe d'affaires garde un caractère préparatoire ou auxiliaire. Les dispositions du paragraphe 4 ont donc pour but d'éviter qu'une entreprise d'un État soit imposée dans l'autre État si elle n'exerce dans cet autre État que des activités de caractère purement préparatoire ou auxiliaire.

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

22. L'alinéa *a*) ne vise que le cas dans lequel une entreprise acquiert l'usage d'installations destinées à entreposer, à exposer ou à livrer ses propres marchandises. L'alinéa *b*) concerne le stock proprement dit de marchandises et stipule que celui-ci ne sera pas traité comme un établissement stable s'il est maintenu aux fins d'entreposage, d'exposition ou de livraison. L'alinéa *c*) couvre le cas d'un stock de marchandises appartenant à une entreprise qui font l'objet d'une transformation par une seconde entreprise au nom ou pour le compte de la première entreprise. La référence au lieu d'affaires ayant pour objet de réunir des informations, que l'on trouve à l'alinéa *d*), vise entre autres le cas du bureau de journal qui n'est qu'un des prolongements de l'entreprise-mère. En prévoyant une exemption pour cette catégorie de bureau, on ne fait qu'étendre la notion de « simple achat ».

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

23. L'alinéa *e*) stipule qu'une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise exerce uniquement une activité qui a pour elle un caractère préparatoire ou auxiliaire n'est pas un établissement stable. La rédaction de cet alinéa rend inutile une longue énumération d'exceptions. De plus, l'alinéa apporte une exception générale à la définition du paragraphe 1 et, en liaison avec ce paragraphe, donne un critère plus sélectif permettant de définir ce qui constitue un établissement stable. Il restreint dans une large mesure cette définition et exclut de son champ assez étendu un certain nombre de formes d'organisations commerciales qui, bien que leurs activités s'opèrent par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne doivent pas être considérées comme des établissements stables. On reconnaît qu'une telle

installation d'affaires peut effectivement contribuer à la productivité de l'entreprise, mais les services précèdent de trop loin la réalisation effective des bénéfices pour qu'il soit possible d'attribuer à cette installation fixe d'affaires une partie quelconque de ces bénéfices. On peut citer, à titre d'exemple, les installations utilisées uniquement pour la publicité, ou pour fournir des informations, ou pour des recherches scientifiques, ou pour veiller à l'exécution d'un contrat portant sur un brevet ou un savoir-faire (*know-how*) si ces activités ont un caractère préparatoire ou auxiliaire.

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

24. Il est souvent difficile de distinguer entre des activités qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire et celles qui n'ont pas ce caractère. Le critère décisif consiste à rechercher si les activités de l'installation fixe d'affaires constituent en elles-mêmes une part essentielle et notable des activités de l'ensemble de l'entreprise. Il conviendra d'étudier chaque cas séparément. Une installation fixe d'affaires dont l'objet général est identique à celui de l'ensemble de l'entreprise n'exerce pas une activité préparatoire ou auxiliaire. Lorsque, par exemple, une entreprise a pour objet de veiller à l'exécution de contrats portant sur des brevets et du *know-how*, l'installation fixe d'affaires de cette entreprise qui exerce cette activité ne peut bénéficier des dispositions de l'alinéa *e*). Une installation fixe d'affaires dont la fonction est de gérer une entreprise, ou même seulement une partie d'une entreprise ou d'un groupement d'entreprises, ne peut être considérée comme exerçant une activité préparatoire ou auxiliaire, car de telles activités de direction sont d'un niveau nettement supérieur. Si des entreprises ayant des ramifications internationales installent dans des États où elles ont des filiales, des établissements stables, des représentants ou des licenciés, un bureau dit « de direction », chargé de surveiller et de coordonner tous les services de l'entreprise sis dans la région intéressée, ce bureau de direction sera normalement réputé établissement stable, car il peut être considéré comme un bureau au sens du paragraphe 2. Lorsqu'une importante firme internationale a délégué toutes les fonctions de direction à ses bureaux de direction régionaux, de sorte que le siège central de la firme se borne à exercer une surveillance générale (ce qu'on appelle des entreprises polycentriques), les bureaux de direction régionaux eux-mêmes doivent être considérés comme « un siège de direction » au sens de l'alinéa *a*) du paragraphe 2. La fonction de direction d'une entreprise, même si elle ne couvre qu'un certain domaine des opérations de la firme, constitue une part essentielle des opérations de l'entreprise et ne peut donc en aucune façon être considérée comme une activité ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire au sens de l'alinéa *e*) du paragraphe 4.

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

C (5)

25. Le fait pour une entreprise de disposer d'une installation fixe d'affaires pour livrer à sa clientèle les pièces détachées des machines qu'elle leur a fournies, et où elle entretient ou répare en outre ces machines, peut aussi constituer un établissement stable, car ces activités vont nettement au-delà de la simple livraison visée à l'alinéa *a*) du paragraphe 4. Étant donné que ces organisations de services après vente exécutent une partie essentielle et notable des services de l'entreprise à l'égard de sa clientèle, leurs activités n'ont pas un simple caractère auxiliaire. L'alinéa *e*) ne s'applique que si les activités de l'installation fixe d'affaires ont un caractère uniquement préparatoire ou auxiliaire. Ce n'est pas le cas si, par exemple, l'installation fixe d'affaires ne fournit pas seulement des renseignements mais aussi des plans, etc., spécialement mis au point pour répondre aux besoins de chaque client. Ce ne serait pas non plus le cas si un établissement de recherche s'occupait de fabrication.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

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

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

27.1 Lorsqu'une entreprise dispose de plusieurs installations fixes d'affaires au sens des alinéas *a*) à *e*), il n'y a pas à tenir compte de l'alinéa *f*) à condition que ces installations soient distinctes les unes des autres du point de vue de leur emplacement et de leur organisation, car, dans ce cas, chaque installation d'affaires doit être considérée isolément pour déterminer s'il y a ou non établissement stable. Des installations d'affaires ne sont pas « distinctes du point de vue de leur organisation » lorsqu'elles assurent chacune dans un État contractant des fonctions complémentaires comme la réception et le stockage de biens en un lieu, la distribution de ces biens par l'intermédiaire d'un autre lieu, etc. Une entreprise ne saurait fragmenter un ensemble cohérent en

plusieurs petites activités dans le but d'arguer du fait que chacune d'elles ne présente qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire.

C (5)

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

28. Les installations fixes d'affaires mentionnées au paragraphe 4 ne peuvent être considérées comme des établissements stables tant que leurs activités présentent le caractère qui permet de supposer que l'installation d'affaires n'est pas un établissement stable. Ce sera le cas même si les contrats nécessaires pour créer et exercer les activités commerciales sont conclus par ceux mêmes qui sont responsables de l'installation d'affaires. Les salariés des installations d'affaires au sens du paragraphe 4 qui sont autorisés à conclure ces contrats ne peuvent être considérés comme des agents au sens du paragraphe 5. Tel serait le cas d'une installation de recherches dont le directeur est habilité à conclure les contrats nécessaires à l'exercice des activités de l'installation et qui exerce ce pouvoir dans le cadre des activités de l'installation. Il faut, toutefois, considérer qu'il y a établissement stable si l'installation fixe d'affaires qui exerce l'une des activités énumérées au paragraphe 4 les exerçait non seulement pour le compte de l'entreprise à laquelle elle appartient, mais aussi pour le compte d'autres entreprises. Si, par exemple, une agence de publicité dont dispose une entreprise se livrait aussi à des activités de publicité pour d'autres entreprises, elle serait considérée comme un établissement stable de l'entreprise dont elle dépend.

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 5

31. Il est généralement admis, en principe, qu'une entreprise doit être considérée comme ayant un établissement stable dans un État s'il y existe une personne agissant pour son compte dans certaines conditions, quand bien même l'entreprise ne dispose pas dans cet État d'une installation fixe d'affaires au sens des paragraphes 1 et 2. Cette disposition a pour objet de donner, dans ces cas, le droit d'imposition à cet État. Le paragraphe 5 stipule dans quelles conditions l'entreprise est considérée comme ayant un établissement stable du fait des activités d'une personne agissant pour son compte. Le texte du paragraphe a été remanié dans le Modèle de Convention de 1977 pour préciser l'objet de la disposition correspondante qui figurait dans le Projet de Convention de 1963, mais sans autre modification de fond que l'extension des activités de la personne qui font l'objet d'une exception.

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

32. Les personnes dont les activités peuvent constituer pour l'entreprise un établissement stable sont les « agents dépendants », c'est-à-dire les personnes, employées ou non, qui ne sont pas des agents indépendants tombant sous le coup du paragraphe 6. Les personnes visées peuvent être des personnes physiques ou des sociétés et ne sont pas tenues d'être résidentes, ni de posséder une installation d'affaires dans l'État dans lequel elles agissent pour le compte de l'entreprise. Il aurait été contraire aux intérêts des relations économiques internationales de stipuler que le fait d'avoir à sa disposition une personne dépendante quelconque constituerait pour l'entreprise l'existence d'un établissement stable. Une telle solution doit être réservée au cas des personnes qui, du fait de l'étendue de leurs pouvoirs ou de la nature de leurs activités, engagent l'entreprise dans des activités d'entreprise d'une certaine étendue dans l'État considéré. Le paragraphe 5 suppose donc que seules les personnes habilitées à conclure des contrats peuvent constituer un établissement stable pour l'entreprise dont elles dépendent. Dans ce cas, la personne dispose de pouvoirs suffisants pour obliger l'entreprise lorsque celle-ci participe à des activités d'entreprise dans l'État considéré. L'emploi du terme « établissement stable » dans ce contexte suppose, naturellement, que cette personne utilise ses pouvoirs de manière répétée et pas seulement dans des cas isolés.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

32.1 L'expression « de pouvoirs [...] lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise » ne restreint pas l'application du paragraphe à un agent concluant des contrats littéralement au nom de l'entreprise ; le paragraphe s'applique aussi à un agent qui conclut des contrats qui engagent l'entreprise même si ces contrats ne sont pas effectivement conclus au nom de l'entreprise. Le fait qu'une entreprise ne participe pas activement aux

C (5)

transactions peut signifier qu'elle a délégué cette compétence à l'agent. Par exemple, on peut considérer qu'un agent possède le pouvoir effectif de conclure des contrats lorsqu'il sollicite et reçoit les commandes (sans les finaliser de manière formelle), lesquelles sont envoyées directement à un entrepôt d'où sont livrées les marchandises et lorsque l'entreprise étrangère ne fait qu'approuver les transactions de façon routinière.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

33.1 Le critère selon lequel l'agent doit « habituellement » exercer des pouvoirs lui permettant de conclure des contrats reflète le principe sous-jacent de l'article 5 selon lequel la présence d'une entreprise dans un État contractant ne doit pas être simplement transitoire pour que l'on puisse considérer que l'entreprise possède dans cet État un établissement stable, et qu'elle y soit donc redevable de l'impôt. L'ampleur et la fréquence d'une activité permettant de conclure que l'agent « exerce habituellement » des pouvoirs de conclure des contrats vont dépendre de la nature de ces contrats et de l'activité de l'entreprise pour laquelle il agit. Il n'est pas possible de

définir un critère précis de fréquence. Néanmoins, on est fondé à recourir aux mêmes genres de facteurs pris en compte au paragraphe 6 pour statuer dans de tels cas.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

34. Lorsque les conditions énumérées au paragraphe 5 sont remplies, il y a établissement stable de l'entreprise dans la mesure où la personne agit pour le compte de cette dernière, c'est-à-dire non pas seulement dans la mesure où cette personne exerce les pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise.

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 6

36. Une entreprise d'un État contractant qui effectue des opérations commerciales par l'intermédiaire d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, ne peut être imposée dans l'autre État contractant à raison de ces opérations si l'agent agit dans l'exercice normal de ses activités (voir le paragraphe 32 ci-dessus). Il va de soi que cet agent, représentant une entreprise distincte, ne peut constituer un établissement stable de l'entreprise étrangère ; on a néanmoins jugé utile de faire figurer dans l'article le paragraphe 6 pour plus de clarté et de précision.

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

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

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

C (5)

38. L'indépendance d'une personne par rapport à l'entreprise qu'elle représente s'apprécie en fonction de l'étendue des obligations qui lui incombent à l'égard de l'entreprise. Si les activités commerciales qu'elle exerce pour le compte de l'entreprise sont soumises à des instructions détaillées de celle-ci, ou à un contrôle général de cette entreprise, cette personne ne peut être considérée comme indépendante de l'entreprise. Un autre critère important consistera à rechercher si le risque de l'entrepreneur doit être supporté par la personne ou par l'entreprise qu'elle représente.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

38.1 En ce qui concerne le critère de dépendance juridique, il convient de noter que le contrôle qu'une société mère exerce sur sa filiale à titre d'actionnaire n'entre pas en ligne de compte dans l'examen de la dépendance ou d'autres caractéristiques de la filiale dans sa capacité d'agent intervenant pour le compte de la société mère. Cette démarche est conforme à la règle énoncée au paragraphe 7 de l'article 5. Toutefois, comme l'indique le paragraphe 41 des Commentaires, la filiale peut être considérée comme un agent dépendant de sa société mère par application des mêmes critères que ceux applicables à toute autre société n'ayant aucun lien avec la société mère.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

38.2 Les considérations suivantes sont à prendre en compte au moment de déterminer si un agent peut être considéré comme indépendant.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

38.5 La mise en œuvre d'un accord peut se caractériser par le fait qu'un agent va apporter des éléments substantiels d'information à une entreprise qu'il représente en ce qui concerne l'activité d'entreprise réalisée aux termes de

l'accord ; pour autant, ce n'est pas un critère permettant seul de déterminer que l'agent est dépendant, sauf si les renseignements sont fournis en vue d'obtenir l'agrément de l'entreprise sur la façon dont l'activité doit être menée. La fourniture d'informations simplement pour assurer le bon fonctionnement de l'accord et le maintien de bonnes relations avec l'entreprise n'est pas indicative d'une relation de dépendance.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

38.7 On ne peut dire qu'une personne agit dans l'exercice normal de ses propres activités si, à la place de l'entreprise, elle accomplit des actes qui relèvent économiquement de la sphère de ladite entreprise plutôt que de celle de ses propres opérations commerciales. Si, par exemple, un commissionnaire ne se contente pas de vendre les biens ou marchandises d'une entreprise en son nom propre, mais agit aussi habituellement à l'égard de cette entreprise comme agent permanent disposant des pouvoirs de conclure des contrats, il sera censé constituer pour cette activité particulière un établissement stable, puisqu'il agit ainsi en dehors de l'exercice habituel de ses propres opérations commerciales (c'est-à-dire celles d'un commissionnaire), à moins que ses activités ne se bornent à celles qui sont énumérées à la fin du paragraphe 5.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

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

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

39. La définition de l'expression « établissement stable » permet d'imposer une compagnie d'assurances d'un État dans l'autre État pour ses opérations d'assurance, si elle y dispose d'une installation fixe d'affaires au sens du paragraphe 1, ou si elle y exerce ses activités par l'intermédiaire d'une personne répondant à la définition du paragraphe 5. Comme les agences de compagnies d'assurances étrangères ne répondent pas toujours à l'une ou l'autre de ces deux conditions, il est possible que ces compagnies se livrent à des opérations importantes dans l'un des États sans être imposées dans cet État sur les bénéfices découlant de leurs activités. Pour parer à cette éventualité, plusieurs conventions conclues par des pays membres de l'OCDE contiennent une disposition prévoyant que les compagnies d'assurances d'un État sont considérées comme ayant un établissement stable dans l'autre État si elles y perçoivent des primes par l'intermédiaire d'un agent qui y est établi — autre qu'un agent qui a déjà la qualité d'établissement stable en vertu du paragraphe 5 — ou assurent des risques dans ce territoire par l'intermédiaire de cet agent. Le point de savoir si une disposition de ce genre devra être incluse dans une convention dépendra de la situation de droit et de fait qui prévaut dans les États contractants concernés. Il sera donc fréquent qu'une telle disposition ne soit pas envisagée. De ce fait, il n'a pas paru opportun d'insérer une disposition en ce sens dans le Modèle de Convention.

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 7

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

41. Une société mère peut cependant être considérée, en vertu des dispositions des paragraphe 1 ou 5 de l'article, comme ayant un établissement stable dans un État où une filiale dispose d'une installation d'affaires. Ainsi, tout espace ou local appartenant à la filiale qui se trouve à la disposition de la société mère (voir les paragraphes 4, 5 et 6 ci-dessus) et qui constitue une

installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle la société mère exerce ses propres activités constituera un établissement stable de la société mère en vertu du paragraphe 1, sous réserve des paragraphes 3 et 4 de l'article (voir l'exemple qui figure au paragraphe 4.3 ci-dessus). Par ailleurs, en vertu du paragraphe 5, une société sera considérée comme disposant d'un établissement stable dans un État au titre des activités que sa filiale mène pour son compte si cette filiale possède et exerce habituellement dans cet État le pouvoir de conclure des contrats au nom de la société mère (voir les paragraphes 32, 33 et 34 ci-dessus) à moins que ces activités ne soient limitées à celles mentionnées au paragraphe 4 de l'article ou que la filiale n'agisse dans le cadre ordinaire de ses activités comme un agent indépendant auquel le paragraphe 6 de l'article est applicable.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

41.1 Les mêmes principes s'appliquent à toute société faisant partie d'un groupe multinational de telle sorte que cette société puisse être considérée comme disposant d'un établissement stable dans un État où elle a à sa disposition (voir les paragraphes 4, 5 et 6 ci-dessus) et utilise des locaux appartenant à une autre société du groupe ou si la première société est considérée comme ayant un établissement stable en vertu du paragraphe 5 de l'article (voir les paragraphes 32, 33 et 34 ci-dessus). La détermination de l'existence d'un établissement stable en vertu des dispositions des paragraphe 1 ou 5 de l'article doit cependant intervenir de manière distincte pour chaque société du groupe. Par conséquent, l'existence dans un État d'un établissement stable d'une société du groupe ne sera pas pertinente pour déterminer si une autre société du groupe a elle-même un établissement stable dans cet État.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

42. Quoique des locaux appartenant à une société qui est membre d'un groupe multinational peuvent être mis à la disposition d'une autre société du groupe et peuvent, sous réserve des autres conditions de l'article 5, constituer un établissement stable de cette autre société lorsque les activités de celle-ci sont exercées par l'intermédiaire de cet établissement, il est important de distinguer ce cas de la situation fréquente où une société qui fait partie d'un groupe multinational fournit des services (par exemple des services de gestion) à une autre société du groupe dans le cadre de ses propres activités exercées dans des locaux qui ne sont pas ceux de cette autre société et en utilisant son propre personnel. Dans ce cas, le lieu où ces services sont fournis n'est pas à la disposition de la dernière société et ce ne sont par les activités d'entreprise de cette société qui sont exercées par l'intermédiaire de cet établissement. Cet établissement ne peut donc être considéré comme un établissement stable de la société à laquelle les services sont fournis. En effet,

C (5)

le fait que les activités propres d'une société en un lieu donné puissent comporter des avantages économiques pour les activités d'une autre société ne signifie pas que cette dernière société exerce ses activités par l'intermédiaire de cet établissement : il est clair qu'une société qui se contente d'acquérir des pièces détachées produites par une autre société ou des services fournis par elle dans un autre pays ne dispose pas d'un établissement stable pour cette seule raison même si la fabrication de ces pièces ou la fourniture de ces services peuvent présenter des avantages pour elle.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

Commerce électronique

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

42.3 La distinction entre un site web et le serveur sur lequel ce site est hébergé et utilisé est importante, car l'entreprise qui exploite le serveur peut être différente de celle qui exerce son activité par l'intermédiaire du site web. Par exemple, il est courant que le site web par l'intermédiaire duquel une entreprise exerce son activité soit hébergé sur le serveur d'un fournisseur de services sur l'Internet (FSI). Bien que la rémunération versée au FSI en vertu de

ces accords puisse être calculée en fonction de la quantité d'espace de disque utilisée pour stocker le logiciel et les données requises par le site web, ces contrats n'ont pas généralement pour effet de mettre le serveur et son emplacement à la disposition de l'entreprise (voir le paragraphe 4 ci-dessus), même si l'entreprise a été en mesure de déterminer que son site web devrait être hébergé sur un serveur particulier situé dans un endroit particulier. En l'occurrence, l'entreprise n'a même pas de présence physique à cet endroit puisque le site web n'est pas un bien corporel. Dans ces cas, l'entreprise ne peut pas être considérée comme ayant acquis une installation d'affaires en vertu de cet accord d'hébergement. Toutefois, si l'entreprise exerçant une activité par l'intermédiaire d'un site web a le serveur à sa disposition, par exemple si elle possède (ou loue) et exploite le serveur sur lequel le site web est logé et utilisé, l'endroit où ce serveur est situé peut constituer un établissement stable de l'entreprise si les autres conditions de l'article sont remplies.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

équipement fonctionne automatiquement, par exemple une station de pompage automatique utilisée pour l'exploitation de ressources naturelles.

C (5)

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

— assurer un lien de communication — à l'instar d'une ligne téléphonique — entre fournisseurs et clients ;

— faire la publicité de biens ou services ;

— relayer des informations à l'aide d'un serveur miroir à des fins de sécurité et d'efficience ;

— collecter des données sur le marché pour le compte de l'entreprise ;

— fournir des informations.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

42.9 La détermination des fonctions essentielles d'une entreprise donnée dépend à l'évidence de la nature des activités exercées par cette entreprise. À titre d'exemple, certains fournisseurs de services sur l'Internet (FSI) exploitent leurs propres serveurs dans le but d'héberger des sites web ou d'autres applications pour le compte d'autres entreprises. Pour ces FSI, l'exploitation de leurs serveurs en vue de fournir des services à des clients constitue une composante essentielle de leur activité commerciale et ne saurait être considérée comme étant préparatoire ou auxiliaire. Un autre exemple est celui d'une entreprise (parfois appelée « cybermarchand ») qui se consacre à la vente de produits via l'Internet. Dans ce cas, l'entreprise n'a pas pour activité d'exploiter des serveurs, et le simple fait qu'elle puisse le faire à un endroit

donné n'est pas suffisant pour conclure que les activités exercées à cet endroit sont davantage que des activités préparatoires et auxiliaires. Dans pareil cas, il convient d'examiner la nature des activités exercées à cet endroit à la lumière de l'activité générale de l'entreprise. Si ces activités sont simplement préparatoires ou auxiliaires au regard de la vente de produits via l'Internet (par exemple, l'endroit est utilisé pour exploiter un serveur qui héberge un site web, lequel, comme c'est souvent le cas, est utilisé exclusivement pour la publicité, l'affichage d'un catalogue de produits ou la fourniture d'informations aux clients potentiels), le paragraphe 4 est applicable et l'endroit en question ne constitue pas un établissement stable. Si, toutefois, les fonctions typiques liées à une vente sont exercées à cet endroit (par exemple, si la conclusion du contrat avec le client, le traitement du paiement et la livraison des produits sont effectués automatiquement par l'intermédiaire de l'équipement situé à cet endroit), ces activités ne peuvent pas être considérées comme étant simplement préparatoires ou auxiliaires.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

42.10 Une dernière question est celle de savoir si le paragraphe 5 peut s'appliquer pour déterminer qu'un fournisseur de services sur l'Internet (FSI) constitue un établissement stable. Ainsi qu'on l'a déjà noté, il est courant que les FSI assurent le service consistant à héberger les sites web d'autres entreprises sur leurs propres serveurs. On peut alors se demander s'il est possible d'appliquer le paragraphe 5 pour déterminer que les FSI en question constituent des établissements stables des entreprises qui font du commerce électronique par l'intermédiaire de sites web exploités sur les serveurs possédés et gérés par ces FSI. Si cela peut être le cas dans des circonstances très exceptionnelles, le paragraphe 5 n'est généralement pas applicable car les FSI ne constituent pas un agent des entreprises auxquelles appartiennent les sites web, parce qu'ils ne disposent pas de pouvoirs leur permettant de conclure des contrats au nom de ces entreprises et ne concluent pas habituellement de tels contrats ou parce qu'ils constituent des agents indépendants agissant dans le cadre ordinaire de leur activité, comme en témoigne le fait qu'ils hébergent des sites web d'un grand nombre d'entreprises différentes. En outre, puisque le site web par l'intermédiaire duquel une entreprise exerce ses activités n'est pas lui-même une « personne » au sens de l'article 3, il est clair que le paragraphe 5 ne saurait être invoqué pour conclure qu'un établissement stable est réputé exister au motif que le site web serait un agent de l'entreprise en vertu de ce paragraphe.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

L'imposition des services

C (5)

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

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

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

établissement stable. Ces préoccupations ont trait à la nécessité de tenir des registres et documents comptables, à la fiscalité des salariés (par exemple, la nécessité de pratiquer des retenues à la source dans un autre pays) et à d'autres obligations ne concernant pas l'impôt sur le revenu.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

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

C (5)

imposables même en l'absence d'établissement stable (même si les prestations exécutées pendant une période très courte peuvent ne pas toujours être soumis à l'impôt en pratique).

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42.18 On notera cependant que tous les États membres conviennent qu'un État ne doit pas avoir le droit, en tant que pays de la source, d'imposer des revenus provenant de l'exécution de prestations de services exécutées par un non-résident hors de cet État. En vertu des conventions fiscales, les bénéfices tirés de la vente de marchandises qui sont simplement importées par un résident d'un pays et ne sont ni produites ni distribuées par un établissement stable dans ce pays n'y sont pas imposables et le même principe doit s'appliquer dans le cas des services. Le simple fait que celui qui paie la contrepartie de services soit un résident d'un État, que cette contrepartie soit supportée par un établissement stable situé dans cet État ou que le résultat des services soit utilisé dans cet État, ne constitue pas un lien suffisant pour justifier l'attribution d'un droit d'imposition à cet État.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42.19 Une autre question fondamentale sur laquelle il existe un accord général concerne la détermination de l'assiette de l'impôt. Dans le cas de services non-salariés (et sous réserve d'éventuelles exceptions telles que

celles qui sont visées à l'article 17), seuls les bénéfices tirés de ces services devraient être soumis à l'impôt. Par conséquent, les dispositions parfois incluses dans les conventions bilatérales qui autorisent un État à imposer le montant brut des honoraires payés pour certains services si celui qui paie ces honoraires est un résident de cet État ne semblent pas être un moyen approprié pour imposer ces services. Premièrement, parce que ces dispositions ne sont pas limitées aux prestations de services exécutées dans l'État de la source, elles ont pour effet de permettre à un État d'imposer des activités d'entreprise qui ne se déroulent pas dans cet État. Deuxièmement, ces règles permettent d'imposer le montant brut payé pour les services par opposition aux bénéfices qui en proviennent.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

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

> Nonobstant les dispositions des paragraphes 1, 2 et 3, si une entreprise d'un État contractant exécute des prestations de services dans l'autre État contractant

a) par l'intermédiaire d'une personne physique qui est présente dans cet autre État pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois et si plus de 50 pour cent des recettes brutes attribuables aux activités d'exploitation active exercées par l'entreprise au cours de cette ou ces périodes proviennent des prestations de services exécutées dans cet autre État par l'intermédiaire de cette personne, ou

b) pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois, et ces prestations de services sont exécutées pour un même projet ou pour des projets connexes par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes physiques qui sont présentes et exécutent ces prestations de services dans cet autre État

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

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42.25 Cette disposition a pour effet qu'un établissement stable est réputé exister alors qu'il n'existerait pas selon la définition énoncée dans le paragraphe 1 et les exemples du paragraphe 2. Elle s'applique donc nonobstant ces paragraphes. Comme cela est le cas pour le paragraphe 5 de

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

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42.26 Cette disposition s'applique aussi nonobstant le paragraphe 3. Ainsi, une entreprise peut être réputée avoir un établissement stable parce qu'elle exécute des prestations de services dans un pays pendant les périodes spécifiées dans le paragraphe proposé même si les divers endroits où ces prestations de services sont exécutées ne constituent pas des établissements stables au regard du paragraphe 3. L'exemple ci-après illustre ce résultat. Un travailleur indépendant résidant dans un État contractant fournit des services et est présent dans un autre État contractant pendant plus de 183 jours au cours d'une période de douze mois, mais ses prestations de services sont exécutées pour des durées égales en un lieu qui n'est pas un chantier (et elles ne concernent pas un projet de construction ou d'installation) ainsi que sur deux chantiers sans rapport avec le précédent dont chacun a une durée inférieure à la durée spécifiée par le paragraphe 3. Quoique, selon le paragraphe 3, les deux chantiers ne soient pas réputés constituer des établissements stables, le paragraphe proposé, qui s'applique nonobstant le paragraphe 3, fait que l'entreprise dont l'activité est exercée par cette personne sera réputée disposer d'un établissement stable (puisque la personne physique est un travailleur indépendant, on peut considérer que le critère de 50 pour cent des recettes brutes sera satisfait en ce qui concerne son entreprise).

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42.27 Un autre exemple est celui d'une grande entreprise de construction qui exécute un seul projet de construction dans un pays. Si le projet est exécuté sur un seul site, la disposition ne devrait pas avoir d'incidence notable dès lors que la durée requise pour que le site constitue un établissement stable ne diffère pas substantiellement de celle qui est requise pour que la disposition s'applique. Les États qui désirent recourir à la disposition alternative peuvent

C (5)

donc envisager de se référer à des durées identiques pour cette disposition et pour le paragraphe 3 de l'article 5 : si une période plus courte est utilisée dans la disposition alternative, ceci réduira, en pratique, le champ d'application du paragraphe 3.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

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

pour une tierce partie, cette dernière entreprise n'exécute pas elle-même de services auxquels la disposition pourrait s'appliquer.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42.31 De plus, la disposition ne s'applique qu'aux prestations de services qui sont exécutées dans un État par une entreprise étrangère. Il importe peu que les services soient fournis à un résident de l'État ; ce qui est important est que les prestations de services soient exécutées dans l'État par l'intermédiaire d'une personne physique qui y est présente.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42.32 La disposition alternative ne précise pas que les services doivent être dispensés « par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel engagé par l'entreprise », une expression que l'on retrouve dans certaines conventions fiscales bilatérales. Elle prévoit simplement que les prestations de services doivent être exécutées par une entreprise. Comme cela est expliqué au paragraphe 10, l'activité d'une entreprise (qui, dans le contexte de ce paragraphe, inclurait les prestations de services exécutées dans un État contractant) « est exercée principalement par l'entrepreneur ou par des personnes qui ont avec l'entreprise des relations de salarié à employeur (personnel). Ce personnel inclut les employés et autre personnes qui reçoivent des instructions de l'entreprise (agents dépendants) ». Aux fins de la disposition alternative, les personnes par l'intermédiaire desquelles une entreprise fournit des services sont donc les personnes auxquelles il est fait référence au paragraphe 10, sous réserve de l'exception incluse dans la dernière phrase de cette disposition (voir le paragraphe 42.43 ci-dessous).

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42.33 La disposition alternative s'appliquera dans deux catégories différentes de situations. L'alinéa *a*) de la disposition est basé sur la durée de présence de la personne physique par l'intermédiaire de laquelle une entreprise tire la plus grande partie de ses recettes et cette approche est similaire à celle de l'alinéa 2 *a*) de l'article 15 ; l'alinéa *b*) est basé sur la durée des activités des personnes physiques par lesquelles les prestations de services sont exécutées.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42.34 L'alinéa *a*) traite principalement du cas d'une entreprise dont l'activité est exercée par une seule personne physique. Mais il traite aussi du cas d'une entreprise qui, au cours de la période ou des périodes concernées, tire la majeure partie de ses recettes de services fournis par une seule personne physique. Cette extension est nécessaire pour éviter que, par exemple, des services similaires fournis par une personne physique et par une société dont

la totalité des actions appartient au seul salarié de cette société ne soient traités de manière différente.

C (5)

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42.35 L'alinéa peut s'appliquer dans diverses situations où une entreprise exécute des prestations de services par l'intermédiaire d'une personne physique, comme cela est le cas lorsque ces prestations sont exécutées par une entreprise individuelle, par l'associé d'une société de personnes, par le salarié d'une société, etc. Les principales conditions requises sont les suivantes :

— la personne physique par l'intermédiaire de laquelle sont exécutées les prestations de services doit être présente dans un État pendant une ou des périodes qui, au total, excèdent 183 jours durant toute période de douze mois, et

— plus de 50 pour cent des recettes brutes attribuables aux activités d'exploitation active exercées par l'entreprise pendant la ou les périodes de présence doivent provenir de prestations de services exécutées dans cet État par l'intermédiaire de cette personne.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42.36 La première condition fait référence au nombre de jours de présence d'une personne physique. Comme la formulation est identique à celle de l'alinéa 2 *a*) de l'article 15, les principes applicables au calcul des jours de présence aux fins de ce dernier alinéa s'appliquent aussi au calcul des jours de présence aux fins du paragraphe suggéré.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42.37 Aux fins de la deuxième condition, selon laquelle plus de 50 pour cent des recettes brutes attribuables aux activités d'exploitation active exercées par une entreprise au cours de la ou des périodes concernées doivent provenir des prestations de services exécutées dans cet État par l'intermédiaire de cette personne physique, le montant des recettes brutes attribuables aux activités d'exploitation active exercées par l'entreprise représente ce que l'entreprise a facturé ou devrait facturer au titre des activités qu'elle exerce quelle que soit la date à laquelle la facturation est effectuée et indépendamment des règles du droit national sur la date à laquelle ces recettes doivent être prises en compte aux fins de l'impôt. Ces activités ne sont pas confinées aux activités liées à la fourniture de services. Les recettes brutes attribuables aux « activités d'exploitation active » excluent manifestement les produits d'activités d'investissement passif, y compris, par exemple, les intérêts et dividendes reçus au titre de l'investissement de fonds excédentaires. Les États ont néanmoins la faculté de préférer l'emploi d'un autre critère tel que le fait que « 50 pour cent des bénéfices de l'entreprise au cours de cette ou ces périodes

proviennent des services » ou que « les services représentent la majeure partie des activités de l'entreprise » pour déterminer dans quelles circonstances une entreprise tire la plus grande partie de ses recettes de prestations de services exécutées sur leur territoire par l'intermédiaire d'une personne physique.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42.38 Les exemples suivants illustrent l'application de l'alinéa *a*) (dans l'hypothèse où la disposition alternative a été incluse dans une convention entre les États R et S) :

— Exemple 1 : W, une résidente de l'État R, est un consultant qui exploite sa propre entreprise sous son propre nom (il s'agit donc d'une entreprise individuelle). Entre le 2 février 00 et le 1er février 01, elle est présente dans l'État S pour une période ou des périodes totalisant 190 jours et pendant cette période, toutes les recettes de ses activités d'entreprise proviennent des prestations de services qu'elle exécute dans l'État S. Puisque l'alinéa *a*) s'applique dans cette situation, ces prestations de services sont réputées être exécutées par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'État S.

— Exemple 2 : X, un résident de l'État R, est un des deux actionnaires et employés de XCO, une société qui est un résident de l'État R et qui offre des services d'ingénierie. Entre le 20 décembre 00 et le 19 décembre 01, X est présent dans l'État S pour une période ou des périodes totalisant 190 jours et pendant cette période, 70 pour cent des recettes brutes attribuables aux activités d'exploitation active de XCO proviennent des prestations de services exécutées par X dans l'État S. Puisque l'alinéa *a*) s'applique dans cette situation, ces prestations de services sont réputées être exécutées par l'intermédiaire d'un établissement stable de XCO situé dans l'État S.

— Exemple 3 : X et Y, qui sont résidents de l'État R, sont les deux associés de X&Y, une société de personnes établie dans l'État R qui offre des services juridiques. L'État S traite les sociétés de personnes comme des entités transparentes au plan fiscal. Entre le 15 juillet 00 et le 14 juillet 01, Y est présent dans l'État S pour une période ou des périodes totalisant 240 jours et pendant cette période, 55 pour cent de tous les honoraires de X&Y attribuables aux activités d'exploitation active de X&Y proviennent des prestations de services exécutées par Y dans l'État S. L'alinéa *a*) s'applique dans cette situation et, pour les fins de l'imposition de X et Y, les prestations de services exécutées par Y sont réputées être exécutées par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'État S.

— Exemple 4 : Z, un résident de l'État R, est un des dix employés de ACO, une société qui est un résident de l'État R et qui offre des services de

comptabilité. Entre le 10 avril 00 et le 9 avril 01, Z est présent dans l'État S pour une période ou des périodes totalisant 190 jours et pendant cette période, 12 pour cent des recettes brutes attribuables aux activités d'exploitation active de ACO proviennent des prestations de services exécutées par Z dans l'État S. L'alinéa *a*) ne s'applique pas dans cette situation et, à moins que l'alinéa *b*) ne s'applique à ACO, ACO ne sera pas réputé avoir un établissement stable dans l'État S en vertu de la disposition alternative.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42.39 L'alinéa *b*) traite du cas d'une entreprise qui exécute des prestations de services dans un État contractant en relation avec un projet donné (ou pour des projets connexes) et qui exécute ces prestations par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes physiques pendant une durée substantielle. La ou les périodes auxquelles l'alinéa fait référence doit ou doivent être considérées au regard de l'entreprise et non des personnes physiques. Il n'est donc pas nécessaire que ce soient la ou les mêmes personnes physiques qui exécutent les prestations de services et sont présentes pendant toutes ces périodes. Dès lors que, durant une journée donnée, l'entreprise exécute ses prestations de services par l'intermédiaire d'au moins une personne physique qui les exécute et est présente dans l'État, cette journée sera incluse dans la ou les périodes auxquelles l'alinéa fait référence. Il est évident, cependant, que cette journée ne comptera que comme une seule journée sans égard pour le nombre de personnes physiques qui exécutent ces prestations de services pour l'entreprise durant la même journée.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42.40 La référence à une « entreprise … [qui] exécute des prestations de services … pour le même projet » doit être interprétée du point de vue de l'entreprise qui fournit les services. Par conséquent, une entreprise peut exécuter deux projets différents de fourniture de services à un même client (par exemple la fourniture de conseils fiscaux et de formation dans un domaine indépendant de la fiscalité) et, quoique ces prestations puissent concerner un même projet du client, on ne doit pas considérer que les prestations de services sont exécutées pour le même projet.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42.41 La référence aux « projets connexes » vise à couvrir les cas où les services sont fournis dans le cadre de projets distincts exécutés par une entreprise mais où ces projets ont une cohérence commerciale (voir les paragraphes 5.3 et 5.4 ci-dessus). Les faits et circonstances de chaque cas doivent être examinés afin de déterminer si des projets sont connexes mais les facteurs généralement pertinents à cette fin incluent :

— la question de savoir si les projets sont couverts par un seul contrat-cadre ;

— lorsque les projets sont couverts par différents contrats, la question de savoir si ces différents contrats ont été conclus par la même personne ou des personnes différentes et si la conclusion de contrats supplémentaires aurait raisonnablement été envisagée lors de la conclusion du premier contrat ;

— la question de savoir si la nature du travail à effectuer dans le cadre des différents projets est la même ;

— la question de savoir si les mêmes personnes physiques exécutent les prestations de services requises dans le cadre des différents projets.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42.42 L'alinéa *b*) exige que, pendant les périodes concernées, l'entreprise exécute des prestations de services par l'intermédiaire de personnes physiques qui exécutent ces prestations dans l'autre État. À cet effet, une période au cours de laquelle des personnes physiques exécutent des prestations de services signifie une période pendant laquelle les prestations de services sont effectivement exécutées, ce qui correspondra normalement aux jours de travail de ces personnes. Une entreprise qui accepte de laisser du personnel disponible au cas où un client aurait besoin des services de ce personnel et qui facture au client des frais d'attente pour ce faire doit être considérée comme exécutant des prestations de services par l'intermédiaire des personnes physiques concernées même si celles-ci sont inactives durant les journées de travail durant lesquelles elles sont ainsi mises en disponibilité.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42.43 Comme cela est expliqué au paragraphe 42.32, les personnes physiques par l'intermédiaire desquelles une entreprise fournit des services seront, pour l'application de la disposition alternative, les personnes auxquelles il est fait référence au paragraphe 10 ci-dessus. Cependant, si une personne physique exécute des prestations de services pour le compte d'une entreprise, l'exception incluse dans la dernière phrase de la disposition vise à préciser que les prestations de services exécutées par cette personne ne seront prises en compte en ce qui concerne une autre entreprise que dans la mesure où le travail de cette personne est effectué sous la supervision, la direction ou le contrôle de cette autre entreprise. Ainsi, si une entreprise qui a accepté par contrat de fournir des services à des tiers fournit ces services par l'intermédiaire de salariés d'une entreprise distincte (par exemple une entreprise fournissant des services sous-traités), les prestations de services exécutées par ces salariés ne sont pas prises en compte pour l'application de l'alinéa *b*) en ce qui concerne la société qui a accepté par contrat de fournir des

services à des tiers. Cette règle s'applique indépendamment du fait que l'entreprise distincte soit associée à la société qui a conclu ce contrat ou en soit indépendante.

C (5)

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42.44 Les exemples suivants illustrent l'application de l'alinéa *b*) (dans l'hypothèse où la disposition alternative a été incluse dans une convention entre les États R et S) :

— Exemple 1 : X, une société qui est un résident de l'État R, a convenu avec la société Y d'effectuer des relevés géologiques en divers endroits situés dans l'État S où l'entreprise Y détient des droits d'exploration. Entre le 15 mai 00 et le 14 mai 01, ces relevés sont effectués durant une période de 185 jours de travail par des employés de la société X ainsi que par des travailleurs indépendants à qui X a sous-traité une partie du travail à effectuer mais qui travaillent sous la direction, la supervision ou le contrôle de X. Puisque l'alinéa *b*) s'applique dans cette situation, ces prestations de services sont réputées être exécutées par l'intermédiaire d'un établissement stable de X situé dans l'État S.

— Exemple 2 : Y, un résident de l'État T, est un des deux actionnaires et employés de WYCO, une société qui est un résident de l'État R et qui offre des services de formation. Entre le 10 juin 00 et le 9 juin 01, Y exécute des prestations de services dans l'État S en vertu d'un contrat conclu entre WYCO et une société qui est un résident de l'État S et selon lequel WYCO doit former les employés de cette société. Ces prestations de services sont effectuées durant une période de 185 jours de travail. Durant la période durant laquelle Y est présent dans l'État S, les recettes attribuables à ces services représentent 40 pour cent des recettes brutes de WYCO attribuables à des activités d'exploitation active. Même si l'alinéa *a*) ne s'applique pas dans cette situation, l'alinéa *b*) s'applique et ces prestations de services sont réputées être exécutées par l'intermédiaire d'un établissement stable de WYCO situé dans l'État S.

— Exemple 3 : ZCO, un résident de l'État R, a sous-traité à la société OCO, un résident de l'État S, le support technique que ZCO offre par téléphone à ses clients. OCO exploite un centre d'appels pour plusieurs sociétés semblables à ZCO. Pendant la période du 1er janvier 00 au 31 décembre 00, les salariés d'OCO fournissent un support technique à divers clients de ZCO. Puisque les salariés d'OCO ne sont pas sous la supervision, la direction ou le contrôle de ZCO, on ne peut considérer, pour l'application de l'alinéa *b*), que ZCO exécute des prestations de services dans l'État S par l'intermédiaire de ces salariés. De plus, même si les services fournis par les salariés d'OCO aux divers clients de ZCO sont similaires, ceux-ci sont fournis en vertu de contrats distincts

conclus avec des clients qui ne sont pas liés : on ne pourrait donc pas considérer que ces services sont rendus dans le cadre du même projet ou de projets connexes.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42.45 Les seuils de 183 jours prévus dans la disposition alternative peuvent donner lieu au même type d'abus que celui qui est décrit dans le paragraphe 18 ci-dessus. Comme cela est indiqué dans ce paragraphe, des règles législatives ou jurisprudentielles visant à contrecarrer l'évasion fiscale peuvent s'appliquer de manière à prévenir de tels abus. Il se peut toutefois que certains États préfèrent régler ce problème en incluant une disposition spécifique dans l'article. Cette disposition pourrait être rédigée de la manière suivante :

Aux fins du paragraphe [x], lorsqu'une entreprise d'un État contractant qui exécute des prestations de services dans un autre État contractant est, pendant une période donnée, associée à une autre entreprise qui exécute dans cet autre État des prestations de services sensiblement similaires pour le même projet ou pour des projets connexes par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes physiques qui, pendant cette période, sont présents et exécutent ces prestations de services dans cet État, la première entreprise est réputée, pendant cette période, exécuter dans l'autre État des prestations de services pour ce même projet ou pour des projets connexes par l'intermédiaire de ces personnes. Aux fins de la phrase qui précède, une entreprise est réputée associée à une autre entreprise si l'une d'entre elles est contrôlée directement ou indirectement par l'autre ou si toutes deux sont contrôlées directement ou indirectement par les mêmes personnes, indépendamment du fait que ces personnes soient ou non des résidents de l'un des États contractants.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42.46 Selon la disposition, les activités exercées dans l'autre État par les personnes auxquelles il est fait référence à l'alinéa *a*) ou *b*) et par l'intermédiaire desquelles l'entreprise exécute les prestations de services pendant la ou les périodes auxquelles il est fait référence dans ces alinéas sont réputées être exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable que l'entreprise possède dans cet autre État. L'entreprise est donc réputée avoir un établissement stable dans cet autre État aux fins de toutes les dispositions de la Convention (y compris, par exemple, le paragraphe 5 de l'article 11 et le paragraphe 2 de l'article 15) et les bénéfices tirés des activités exercées dans l'autre État dans le cadre de la fourniture de ces services sont attribuables à cet

établissement stable et sont donc imposables dans cet État conformément à l'article 7.

C (5)

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42.47 En considérant que les activités exercées dans le cadre de l'exécution des prestations de services concernées sont exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable dont l'entreprise dispose dans un État contractant, la disposition permet l'application de l'article 7 et, par voie de conséquence, l'imposition par cet État des bénéfices attribuables à ces activités. En règle générale, il importe de s'assurer que seuls les bénéfices tirés des activités exercées dans le cadre de l'exécution des prestations de services sont imposés ; s'il peut exister certaines exceptions, il serait préjudiciable au commerce international de services que les paiements reçus en contrepartie de ces services soient imposés sans tenir compte des dépenses directes ou indirectes encourues aux fins de l'exécution de ces prestations de services.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42.48 Cette disposition alternative ne s'applique pas si les services fournis se limitent à ceux qui sont mentionnés au paragraphe 4 de l'article 5 qui, si ces prestations étaient exécutées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne feraient pas de cette installation fixe d'affaires un établissement stable au regard des dispositions de ce paragraphe. Comme la disposition fait référence à l'exécution de prestations de services par l'entreprise et ne couvre donc pas les services fournis à l'entreprise elle-même, la plupart des dispositions du paragraphe 4 ne sont sans doute pas pertinentes. Il se peut toutefois que les prestations qui sont exécutées soient exclusivement de nature préparatoire ou auxiliaire (par exemple, la fourniture d'informations à des clients potentiels lorsqu'il s'agit uniquement d'une activité préparatoire à l'exercice des activités habituelles de l'entreprise ; voir le paragraphe 23 ci-dessus) et, dans ce cas, il est logique de ne pas considérer que l'exécution de ces prestations de services constitue un établissement stable.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Observations sur les Commentaires

43. S'agissant du paragraphe 26.1, l'*Allemagne* réserve sa position sur la question de savoir si, et dans quelles conditions, l'acquisition d'un droit de disposition de la capacité de transport d'une conduite ou de la capacité d'installations techniques, de lignes et de câbles pour la transmission d'électricité ou de communications (incluant la transmission d'émissions de radio et de télévision) qui appartiennent à un tiers peut faire en sorte que cette

conduite ou ce câble soit considérée comme étant à la disposition de l'acquéreur en tant qu'installation fixe d'affaires.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

44. La *République slovaque* et la *République tchèque* souhaitent ajouter au paragraphe 25 leur observation selon laquelle lorsqu'une entreprise a mis en place un bureau (tel qu'un bureau de représentation commerciale) dans un pays et lorsque les salariés qui y travaillent participent activement à la négociation de contrats pour l'importation de biens ou services dans ce pays, le bureau ne relèvera pas dans la plupart des cas du paragraphe 4 de l'article 5. Il y a participation active aux négociations lorsque les éléments essentiels du contrat — catégorie, qualité, quantité de produits par exemple ainsi que la date et les conditions de livraison — sont déterminés par le bureau en question. Ces activités constituent un élément distinct et indispensable des activités d'entreprise de l'entreprise étrangère et non pas simplement des activités à caractère auxiliaire ou préparatoire.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

45. En ce qui concerne le paragraphe 38, le *Mexique* considère que le principe de pleine concurrence doit aussi être considéré au moment de déterminer si un agent dispose ou non d'un statut indépendant pour l'application du paragraphe 6 de l'article et désire, lorsque cela sera nécessaire, clarifier dans ses conventions que c'est ainsi que ce paragraphe doit être interprété.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

45.1 L'*Allemagne*, en ce qui concerne la troisième phrase du paragraphe 17, estime que les activités d'entreprise qui ont lieu sur un chantier de construction et qui sont limitées à la planification et la supervision d'un projet de construction ne peuvent constituer un établissement stable que si elles satisfont aux exigences énoncées au paragraphe 1 de l'article 5.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

45.2 L'*Italie* et le *Portugal* considèrent qu'il est essentiel de prendre en compte le fait que — quel que soit le sens donné à la troisième phrase du paragraphe 1.1 — en ce qui concerne la méthode suivie pour le calcul des impositions, les systèmes nationaux ne sont pas concernés par la nouvelle rédaction du modèle, c'est à dire par la suppression de l'article 14.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

45.3 La *République tchèque* a donné un certain nombre d'explications et émis un certain nombre de réserves concernant le rapport sur les « Questions soulevées par l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ». En particulier, la République tchèque n'est pas d'accord avec l'interprétation mentionnée aux paragraphes 5.3 (première partie du paragraphe) et 5.4

(première partie du paragraphe). Selon sa politique, ces exemples pourraient également être considérés comme constituant un établissement stable si les services sont fournis sur son territoire pendant une période suffisamment importante.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

45.4 En ce qui concerne le paragraphe 17, la *République tchèque* adopte une interprétation plus étroite du terme « chantier de montage » et par conséquent elle limite son champ d'application aux activités d'installation et d'assemblage liées à un chantier de construction. En outre, la République tchèque adhère à une interprétation selon laquelle les activités de surveillance ne seront automatiquement couvertes par le paragraphe 3 de l'article 5 que si elles sont exercées par l'entrepreneur. Sinon, elles ne seront couvertes par ce texte que si elles sont expressément mentionnées dans cette disposition spéciale. Dans le cas d'un chantier de montage sans rapport avec un chantier de construction et lorsque ces activités de surveillance sont exercées par une entreprise autre que l'entrepreneur et que cela n'est pas expressément mentionné au paragraphe 3 de l'article 5, ces activités sont automatiquement soumises aux règles concernant l'imposition des revenus tirés de la fourniture d'autres services.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

45.5 En ce qui concerne les paragraphes 42.1 à 42.10, le *Royaume-Uni* est d'avis qu'un serveur utilisé par un « cybermarchand », soit isolément, soit avec des sites web, ne peut en tant que tel constituer un établissement stable.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

45.6 Le *Chili* et la *Grèce* ne partagent pas toutes les interprétations incluses aux paragraphes 42.1 à 42.10.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

45.7 L'*Allemagne* est en désaccord avec l'interprétation donnée dans l'exemple du peintre au paragraphe 4.5 ; selon elle, cette interprétation est incompatible avec le principe exprimé dans la première phrase du paragraphe 4.2 et il n'y a donc pas d'établissement stable au sens du paragraphe 1 de l'article 5 du Modèle de Convention. Dans l'exemple donné au paragraphe 5.4, l'Allemagne exigerait que les bureaux utilisés soient à la disposition du consultant en plus du fait qu'il y soit simplement présent durant les activités de formation.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

45.8 L'*Allemagne* réserve sa position en ce qui concerne la portée et les limites de l'application des suggestions exprimées dans les deuxième, cinquième, sixième et septième phrases du paragraphe 6 et considère qu'afin de conclure

à l'existence d'une installation fixe d'affaires, une certaine période minimale de présence durant l'année visée est nécessaire pour satisfaire la condition d'un certain degré de permanence et ce, malgré la nature récurrente ou autre de l'activité. En particulier, l'Allemagne est en désaccord avec l'utilisation du critère de lien économique — tel que décrit dans la sixième phrase du paragraphe 6 — dans le but de justifier une exception aux conditions de présence et de durée.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

45.9 En ce qui concerne le paragraphe 33.1 (et la référence aux paragraphes 32 et 6), l'*Allemagne* attache une importance croissante à la nécessité d'une période minimale de représentation pour les fins du paragraphe 5 de l'article 5 du Modèle de Convention dans les cas où l'agent n'est pas résident de l'État de source et n'y dispose pas d'une installation fixe d'affaires. Dans ces cas, l'Allemagne adopte donc une conception étroite de l'application des facteurs mentionnés au paragraphe 6.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

45.10 L'*Italie* désire préciser qu'en ce qui concerne les paragraphes 33, 41, 41.1 et 42, sa jurisprudence ne peut être ignorée pour les fins de l'interprétation des cas visés par ces paragraphes.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

45.11 Le *Portugal* se réserve le droit de ne pas suivre les interprétations données aux paragraphes 42.1 à 42.10.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Réserves sur l'article

Paragraphe 1

46. L'*Australie* se réserve le droit de considérer qu'une entreprise a un établissement stable dans un État si elle y exerce des activités en rapport avec les ressources naturelles ou y utilise un équipement important avec un certain degré de continuité ou si une personne — agissant dans cet État pour le compte de l'entreprise — produit ou transforme dans cet État des biens ou marchandises appartenant à l'entreprise.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

47. Compte tenu des problèmes particuliers que pose l'application des dispositions du Modèle de Convention aux activités de prospection et d'exploitation d'hydrocarbures en haute mer ainsi qu'aux activités connexes,

le *Canada*, le *Danemark*, l'*Irlande*, la *Norvège* et le *Royaume-Uni* se réservent le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives à ces activités.

C (5)

(Renuméroté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

48. Le *Chili* se réserve le droit de considérer qu'une entreprise possède un établissement stable dans certaines circonstances dans lesquelles il y a prestation de services.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

49. La *République slovaque* et la *République tchèque*, tout en approuvant la condition fixée au paragraphe 1 concernant l'existence d'une « installation fixe d'affaires », se réservent le droit de proposer, dans le cadre de négociations bilatérales, des dispositions spécifiques précisant les conditions d'application de ce principe aux accords de prestations de services dont la durée d'application est importante.

(Renuméroté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

50. La *Grèce* se réserve le droit de considérer qu'une entreprise a un établissement stable en Grèce si l'entreprise exerce des activités de planification, de surveillance ou de consultants se rapportant à un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse six mois, si de l'équipement scientifique ou de la machinerie est utilisé en Grèce pour plus de trois mois par l'entreprise pour l'exploration ou l'extraction de ressources naturelles ou si l'entreprise a plus d'un projet, chacun durant moins de six mois, au cours de la même période (soit au cours d'une année civile).

(Ajouté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

51. La *Grèce* se réserve le droit d'insérer des dispositions spéciales relatives aux activités en haute mer.

(Renuméroté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

52. L'*Estonie* et le *Mexique* se réservent le droit d'imposer les personnes physiques exerçant des professions libérales ou d'autres activités indépendantes si ces personnes sont présentes sur leur territoire pendant une ou plusieurs périodes dont la durée totale excède 183 jours au cours d'une période de douze mois.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

53. La *Nouvelle-Zélande* se réserve le droit d'inclure des dispositions visant à considérer qu'un établissement stable existe lorsque, durant plus de six mois, une entreprise exerce des activités relatives à l'exploration ou l'exploitation des ressources naturelles ou utilise ou loue de l'équipement important.

(Renuméroté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

54. La *Turquie* se réserve le droit de considérer une personne comme ayant un établissement stable en Turquie si cette personne exerce une activité professionnelle ou autre activité de caractère indépendant, incluant des activités de planification, de surveillance ou de conseil, avec une certaine continuité, directement ou par l'intermédiaire d'employés d'une entreprise distincte.

(Renuméroté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

55. Le *Canada,* le *Chili* et *Israël* se réservent le droit de remplacer à l'alinéa 2 *f)* les mots « d'extraction » par les mots « relié à l'exploration ou à l'exploitation ».

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

56. La *Grèce* se réserve le droit d'inclure le paragraphe 2 de l'article tel qu'il était rédigé dans le Projet de Convention de 1963.

(Renuméroté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

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

(Renuméroté et amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

58. L'*Australie* se réserve le droit de prévoir qu'une entreprise a un établissement stable dans un État si elle y exerce des activités de surveillance ou de conseil pour plus de 183 jours durant toute période de douze mois en liaison avec un chantier de construction ou de montage situé dans cet État.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

59. La *Corée* réserve sa position afin de pouvoir imposer une entreprise qui exerce pour une durée supérieure à six mois des activités de surveillance en liaison avec un chantier de construction ou de montage dont la durée excède six mois.

(Renuméroté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

60. La *Slovénie* se réserve le droit d'inclure dans le paragraphe 3 les activités connexes de surveillance ou de conseil.

(Renuméroté et amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

C (5)

61. Le *Mexique* et la *République slovaque* se réservent le droit d'imposer une entreprise exerçant des activités de surveillance d'une durée de plus de six mois en liaison avec un chantier de construction ou de montage.

(Renuméroté et amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

62. Le *Mexique* et la *République slovaque* réservent leur position à l'égard du paragraphe 3 et considèrent que tout chantier de construction ou de montage d'une durée supérieure à six mois doit être assimilé à un établissement stable.

(Renuméroté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

63. La *Pologne* et la *Slovénie* se réservent le droit de remplacer l'expression « chantier de construction ou de montage » par l'expression « chantier de construction, d'assemblage ou de montage ».

(Renuméroté et amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

64. Le *Portugal* se réserve le droit de traiter une entreprise comme ayant un établissement stable au Portugal si cette entreprise exerce des activités de planification, de surveillance, de conseil, tout ouvrage de caractère auxiliaire ou toute autre activité se rapportant à un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse six mois, si la durée de cet ouvrage ou de cette activité dépasse aussi six mois.

(Renuméroté le 22 juillet 2000 ; voir HISTORIQUE)

65. Les *États-Unis* se réservent le droit d'ajouter « une plate-forme ou un navire de forage utilisés pour la prospection de ressources naturelles » aux activités couvertes par le critère des douze mois de durée du paragraphe 3.

(Renuméroté et amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 4

66. Le *Chili* se réserve le droit de modifier le paragraphe 4 en supprimant l'alinéa *f)* et en remplaçant l'alinéa *e*) par le texte correspondant repris du Projet de Convention de 1963.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

67. Le *Mexique* se réserve le droit d'exclure l'alinéa *f)* du paragraphe 4 de l'article afin de considérer qu'un établissement stable peut exister lorsqu'une installation fixe d'affaires est maintenue pour l'exercice de n'importe quelle combinaison d'activités mentionnées aux alinéas *a)* à *e)* du paragraphe 4.

(Renuméroté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 6

68. L'*Estonie* et la *Slovénie* se réservent le droit d'amender le paragraphe 6 afin de préciser qu'un agent dont les activités sont exercées exclusivement ou

presque exclusivement pour le compte d'une seule entreprise ne sera pas considéré comme un agent jouissant d'un statut indépendant.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Titre : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le titre se lisait comme suit :

« COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 5 CONCERNANT L'ÉTABLISSEMENT STABLE »

Paragraphe 1 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

« 1. L'article relatif à l'établissement stable est le fruit de longues discussions, d'études attentives et d'examens approfondis. Lors de la rédaction de l'article, certaines propositions et suggestions ont été présentées, mais elles ont finalement été rejetées pour diverses raisons. C'est pourquoi dans les commentaires, on ne se borne pas à donner les raisons qui militent en faveur des propositions telles qu'elles figurent dans l'article et à les interpréter. Les commentaires indiquent également les raisons du rejet ou de l'omission de certaines des plus importantes propositions qui, finalement, n'ont pas été adoptées, car le seul fait de les omettre présente en lui-même une certaine importance et les motifs du rejet peuvent présenter de l'intérêt. »

Paragraphe 1.1 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000).

Paragraphe 2 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Dans un souci de clarté, on a préféré donner une définition générale de la notion d'« établissement stable » dans un paragraphe distinct, au lieu de la noyer en quelque sorte au milieu d'exemples de cas admis, ainsi que le fait le paragraphe 1 de l'article V des Modèles de Conventions fiscales de Mexico et de Londres publiés par la Société des Nations. C'est pourquoi l'article propose d'abord dans son paragraphe 1 une définition générale de l'expression « établissement stable ». Cette définition générale a pour objet de dégager les éléments essentiels qui caractérisent l'« établissement stable », à savoir un « situs » dictinct, une « installation fixe d'affaires ». »

Paragraphe 3 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

C (5)

« 3. Peut-être pourrait-on soutenir qu'il eût été opportun de mentionner également dans la définition générale l'autre élément caractéristique de l'établissement stable auquel le commentaire des projets de Mexico et de Londres attache une certaine importance, à savoir que, pour reprendre les termes de ce commentaire, l'établissement « doit avoir un caractère productif, c'est-à-dire contribuer aux gains de l'entreprise ». Ce point de vue n'a pas été retenu pour le présent article relatif à l'établissement stable. Il est en effet évident que, dans une entreprise commerciale bien administrée, chaque élément de l'entreprise contribue à la productivité de l'ensemble. Il ne s'ensuit pas nécessairement que, du fait que dans le cadre général de l'organisation, un établissement particulier a un « caractère productif », on puisse attribuer, à bon droit, à cet établissement une part de bénéfices en vue de l'imposition dans un territoire particulier (*cf.* commentaires sur le paragraphe 3). »

Paragraphe 4 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. Le critère du « caractère productif » étant rejeté, on aurait pu envisager d'ajouter à la définition générale, dans la nouvelle rédaction du paragraphe 1 de l'article, le critère de « profitabilité ». Ce point de vue a finalement été rejeté surtout parce que la notion de « profitabilité » ne semblait pas convenir parfaitement. On a pensé à trois possibilités pour dégager cette notion. En premier lieu, il était possible d'ajouter à la fin de la définition générale donnée par le paragraphe 1 actuel, l'expression « et par l'entremise duquel elle acquiert ou réalise des bénéfices », ou quelque formule de ce genre. Mais ceci n'est évidemment pas satisfaisant : un établissement stable qui fait des bénéfices une année peut, en effet, ne pas en faire l'année suivante et il serait vraiment fâcheux que la qualité d'établissement stable soit reconnue une année et refusée l'autre à certaines activités commerciales en raison de fluctuations de la « profitabilité ». Cette difficulté pouvait en partie être surmontée par l'adoption d'une deuxième formule du genre de « et par l'entremise duquel elle acquiert ou réalise des bénéfices sur un certain nombre d'années » ; mais cette formule est loin de fournir une solution ; en effet, même une succursale dont la gestion se solde par des pertes chaque année, peut néanmoins, dans le cadre général de l'entreprise, être un élément qui « contribue aux gains de l'entreprise » au sens qui semble se dégager du commentaire de la Société des Nations. La troisième méthode consiste à formuler une adjonction à la définition générale, sans toutefois préciser si l'établissement fait ou ne fait pas de bénéfices identifiables ; cette formule serait donc « ... et par l'entremise duquel l'entreprise fait tout ou partie de ses affaires avec l'intention de réaliser des bénéfices » . À de nombreux égards, on peut penser que cette dernière solution est la plus satisfaisante des trois parce qu'elle ne fait pas intervenir les résultats comptables effectifs que peut enregistrer l'entreprise, mais cherche à saisir la notion intrinsèque de profitabilité. Toutefois, ainsi qu'on le verra, elle est fondée sur un critère non de fait, mais d'intention, ce qui, évidemment, constitue une objection sérieuse. En effet, on ne peut absolument pas envisager d'inclure un critère fondé sur l'intention dans un ensemble de règles ayant pour objet de définir avec précision les obligations fiscales des personnes physiques et des sociétés ; ne fût-ce que pour cette raison, la troisième tentative de définition de la « profitabilité » est manifestement inacceptable. »

Paragraphe 4.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5

(établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 4.2 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 4.3 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 4.4 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 4.5 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 4.6 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 5 : Amendé le 23 juillet 1992, en remplaçant le renvoi au paragraphe 19 par un renvoi au paragraphe 20 (voir historique du paragraphe 20), par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. D'après la définition, l'installation d'affaires doit être « fixe ». Ainsi, il doit normalement exister un lien entre l'installation d'affaires et un point géographique déterminé. La période pendant laquelle une entreprise d'un État contractant opère dans l'autre État contractant importe peu si ses opérations n'ont pas lieu en un lieu précis, mais cela ne signifie pas que l'outillage constituant l'installation d'affaires doit être matériellement fixé au sol. Il suffit que l'outillage demeure dans un endroit particulier (*cf.* toutefois le paragraphe 19 ci-après). »

Le paragraphe 5 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 5 du Projet de Convention de 1963 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. Si l'on a donné la forme actuelle à la définition générale du paragraphe 1 de l'article, c'est parce qu'elle est la plus claire et la plus facile à appliquer. On trouve ensuite dans le paragraphe 2 une liste d'exemples correspondant, de prime abord, à des établissements stables. Au paragraphe 3, figure une liste d'exceptions particulières; bien qu'il s'agisse d'installations fixes d'affaires, il convient de ne pas les soumettre à la règle générale dans l'intérêt du commerce international ou pour

des raisons d'application pratique. La liste figurant au paragraphe 2 ne saurait évidemment être considérée comme limitative. Les derniers termes de l'alinéa *e*) du paragraphe 3 apportent une exception de caractère général à la définition générale du paragraphe 1. Cette rédaction a pour effet de réduire quelque peu la portée du paragraphe 1 et donne, dans une certaine mesure satisfaction à ceux qui estimeraient que la définition générale a une portée trop étendue. »

Paragraphe 5.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 5.2 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 5.3 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 5.4 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 5.5 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 6 : Amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. Puisque l'installation d'affaires doit être fixe, il s'ensuit aussi qu'un établissement stable n'est censé exister que si l'installation d'affaires a un certain degré de permanence, c'est-à-dire si elle n'a pas un caractère purement temporaire. Si l'installation d'affaires n'a pas été créée à des fins purement temporaires, elle peut constituer un établissement stable, même si elle n'a existé en fait que pendant une très courte période en raison du caractère particulier des activités de l'entreprise, ou parce qu'à la suite de circonstances spéciales (décès du contribuable, échec de l'investissement) elle a été liquidée prématurément. Si une installation d'affaires, qui au départ ne devait avoir qu'un caractère purement temporaire, est utilisée pendant une durée telle qu'elle ne peut être considérée comme temporaire, elle devient une installation fixe d'affaires et donc, rétroactivement, un établissement stable. »

Le paragraphe 6 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 6 du Projet de Convention de 1963 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. Lors de la rédaction de l'article relatif à l'établissement stable, on s'est beaucoup préoccupé de rechercher s'il y avait lieu d'inclure des dispositions spéciales concernant les marchands ambulants, les colporteurs et les bateliers. Après examen approfondi de la question, il a été décidé que, dans ces cas, on ne devrait considérer qu'il y a établissement stable que s'il existe une installation fixe d'affaires. Les divers ambulants de cette catégorie sont en général assujettis à l'impôt dans le pays où ils résident. Il n'est pas nécessaire qu'une disposition spéciale vise le cas de ces personnes car leur revenu est en général faible et, en outre, il serait probablement très difficile de les imposer dans un pays autre que celui où elles résident. D'autre part, la moins-value de recettes fiscales dont pourrait souffrir le pays qui aurait abandonné son droit d'imposer les ambulants résidant dans d'autres pays serait probablement plus ou moins compensée par le fait que le pays en question serait seul habilité à imposer les ambulants résidant sur son propre territoire. Il est, bien entendu, possible que les pays limitrophes considèrent ce problème comme suffisamment important pour justifier certaines dispositions spéciales. »

Paragraphe 6.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 6.2 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 6.3 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 7 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 7 a été inséré avant le paragraphe 11. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. Ce paragraphe contient une liste, nullement limitative, d'exemples qui peuvent être chacun considérés comme constituant, *a priori*, un établissement stable. On peut évidemment trouver dans les nombreuses Conventions bilatérales conclues entre les pays Membres de l'O.C.D.E. d'autres exemples dont l'importance, du point de vue de la loi fiscale nationale de l'une, de l'autre ou des deux parties, justifieraient aussi bien l'inclusion dans ce paragraphe. Cependant, il y avait trois façons possibles de rédiger ce paragraphe : en premier lieu, on pouvait rédiger un paragraphe constituant une énumération, de toute nécessité fort longue, ayant pour effet de consolider et de rassembler tous les exemples particuliers d'établissements stables que les pays Membres ont jugé bon d'inclure dans les Conventions qu'ils ont conclues entre eux. On pouvait également rédiger un paragraphe de longueur moyenne, en indiquant quelques-uns des exemples les plus fréquents que l'on trouve dans les Conventions bilatérales existantes, en rejetant les autres tout en donnant les raisons de ce choix. Enfin, il aurait été possible de présenter une liste comportant un nombre aussi réduit que possible d'exemples communs aux pays Membres et acceptés par eux. Le choix d'une

méthode a surtout été dicté par la nature de la tâche qui incombait aux rédacteurs. L'élaboration d'un nouvel article relatif à l'établissement stable avait pour principal objet de définir, avec une certaine précision, les points communément admis par les pays Membres, c'est-à-dire, en d'autres termes, de rédiger un article que les pays Membres soient en mesure d'accepter avec le minimum de discussions. Le problème étant ainsi posé, il aurait été parfaitement inutile d'adopter la première des méthodes évoquées ci-dessus : l'article ainsi rédigé aurait été beaucoup trop long et nombre des exemples qu'il aurait contenus auraient été absolument inapplicables pour bien des pays Membres. On peut en dire autant de la seconde méthode : choisir, parmi les nombreuses Conventions existantes, des exemples méritant d'être cités n'aurait guère été admissible et aurait même été assez déplacé, à moins que le choix n'en ait été fondé sur une connaissance approfondie du droit national de chacun des pays Membres, condition évidemment très difficile à remplir. En outre, cette rédaction de l'article aurait présenté certains des inconvénients de la première solution ; certains exemples auraient été inapplicables pour un grand nombre de pays Membres. »

Paragraphe 8 : Amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base d'un rapport antérieur intitulé « L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 8 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 8 du Projet de Convention de 1963 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. C'est donc la troisième méthode qui a été adoptée. L'article, fondé sur l'article V des projets de Mexico et de Londres, vise à fournir une liste d'exemples constituant une base commune sur laquelle les pays Membres peuvent se mettre d'accord. On a fait figurer dans le paragraphe 2 la plupart des exemples cités dans l'alinéa 1 de l'article V des projets de Mexico et de Londres à part une addition et une ou deux exceptions. On a ajouté le « siège de direction » ; on a estimé en effet nécessaire de mentionner expressément cet exemple car un « siège de direction » n'est pas nécessairement un « bureau ». En revanche, il n'a pas été jugé nécessaire d'inclure l'expression « sièges centraux ». Dans la mesure où celle-ci n'est pas couverte de même que l'expression « locaux professionnels » également omise, par l'expression générale « bureaux », il a été estimé que le « siège central » d'une organisation se confond normalement avec le « siège de direction ». Les « installations » ont aussi été laissées de côté, ce terme étant tellement général qu'il est pratiquement dénué de sens. L'expression « chantier de construction ou de montage » couvre des activités comme le terrassement ou le dragage. La disposition aux termes de laquelle le chantier de construction ou de montage n'est considéré comme établissement stable que dans la mesure où son existence dure plus de douze mois, n'a pas pour objet d'empêcher un pays de fixer un impôt avant qu'une année pleine se soit écoulée s'il apparaît que le chantier doit durer plus de douze mois. Cette période de douze mois peut, bien entendu, porter sur plus d'un exercice financier. »

Paragraphe 9 : Remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 9 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 10 (voir historique du paragraphe 10) et un nouveau paragraphe 9 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 9.1 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 10 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

« 10. L'activité de l'entreprise est exercée principalement par l'entrepreneur ou par des personnes qui ont avec l'entreprise des relations de salarié à employeur (personnel). Ce personnel inclut les employés et autres personnes qui reçoivent des instructions de l'entreprise (agents dépendants). Les pouvoirs dont disposent ces personnes dans leurs relations avec les tiers n'entrent pas en ligne de compte. Il importe peu que l'agent dépendant soit ou non habilité à conclure des contrats s'il travaille dans l'installation fixe d'affaires elle-même (*cf.* paragraphe 35 ci-dessous). Mais il peut, néanmoins, y avoir établissement stable si les activités de l'entreprise sont exercées principalement au moyen d'un outillage automatique, les activités du personnel se bornant à monter, faire fonctionner, contrôler et entretenir cet outillage. Le montage de distributeurs automatiques, appareils à jeux et autres appareils semblables par une entreprise d'un État dans l'autre État constituera ou non un établissement stable selon que l'entreprise exercera ou non une activité d'entreprise en dehors du montage initial des appareils. Il n'y a pas établissement stable si l'entreprise procède simplement au montage des appareils et les loue ensuite à d'autres entreprises. Toutefois, un établissement stable pourra exister si l'entreprise qui monte les appareils les exploite aussi et les entretient pour son propre compte. Il en sera de même si les appareils sont exploités et entretenus par un agent dépendant de l'entreprise. »

Le paragraphe 10 correspond au paragraphe 9 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 10 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 11 (voir historique du

C (5)

paragraphe 11) et le paragraphe 9 a été renuméroté paragraphe 10 et amendé, en remplaçant le renvoi au paragraphe 34 par un renvoi au paragraphe 35, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

> « 9. L'activité de l'entreprise est exercée principalement par l'entrepreneur ou par des personnes qui ont avec l'entreprise des relations de salarié à employeur (personnel). Ce personnel salarié inclut les employés et autres personnes qui reçoivent des instructions de l'entreprise (comme les représentants sous contrat). Les pouvoirs dont disposent ces personnes dans leurs relations avec les tiers n'entrent pas en ligne de compte. Il importe peu que l'agent ou le représentant soit ou non habilité à conclure des contrats s'il travaille dans l'installation d'affaires elle-même (*cf.* paragraphe 34 ci-dessous). Mais il peut, néanmoins, y avoir établissement stable si les activités de l'entreprise sont exercées principalement au moyen d'un outillage automatique, les activités du personnel se bornant à monter, faire fonctionner, contrôler et entretenir cet outillage. Le montage de distributeurs automatiques, appareils à jeux et autres par une entreprise d'un État dans l'autre État constituera ou non un établissement stable selon que l'entreprise exercera ou non une activité commerciale en dehors du montage initial des appareils. Il n'y a pas établissement stable si l'entreprise procède simplement au montage des appareils et les loue ensuite à d'autres entreprises. Toutefois, un établissement stable pourra exister si l'entreprise qui monte les appareils les exploite aussi et les entretient pour son propre compte. Il en sera de même si les appareils sont exploités et entretenus par un représentant sous contrat de l'entreprise. »

Le paragraphe 9 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 9 du Projet de Convention de 1963 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

> « 9. Lors de la rédaction de l'article, on avait proposé que les termes « entrepôts ou magasins » figurent expressément dans le paragraphe 2. Cet exemple figurait traditionnellement dans des articles analogues, car il était considéré comme assez important pour justifier une mention spéciale. Cette mention visait évidemment les seuls cas où les magasins ou entrepôts sont donnés en location à des tiers qui utilisent les installations de stockage ou autres. Il n'était pas question de traiter comme établissements stables les entrepôts ou magasins contrôlés par une entreprise mais utilisés aux seules fins de stockage de ses propres marchandises. On a toutefois fait remarquer que l'inclusion de ces termes pouvait prêter à confusion et que le rapprochement des termes « entrepôts ou magasins », figurant au paragraphe 2, et des alinéas *a*) et *b*) du paragraphe 3, risquait d'induire en erreur. Il a donc été décidé de ne pas inclure les termes « entrepôts ou magasins » dans le paragraphe 2. Des entrepôts ou magasins donnés en location à des tiers qui utilisent les installations de stockage ou autres constituent des établissements stables en vertu de la définition générale du paragraphe 1 même s'ils ne sont pas expressément mentionnés dans la liste d'exemples du paragraphe 2. Toutefois, le paragraphe 3 précise bien que les entrepôts ou magasins ne sont pas des établissements stables s'ils ne sont utilisés par l'entreprise dont ils relèvent qu'aux seules fins de stockage. »

Paragraphe 11 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 11 correspond au paragraphe 10 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 12 (voir historique du paragraphe 12) et le paragraphe 10 a été renuméroté paragraphe 11 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 11 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 10 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 10 du Projet de Convention de 1963 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

« 10. Ce paragraphe contient d'abord un certain nombre d'exemples de formes d'activités commerciales qu'il convient de ne pas considérer comme des établissements stables, encore que ces activités s'exercent en une installation fixe d'affaires, et ensuite, à la fin de l'alinéa *e*), une exception générale à la règle énoncée au paragraphe 1, à savoir qu'« une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité » doit être considérée *a priori* comme un établissement stable. »

Paragraphe 12 : Correspond au paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 12 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 13 (voir historique du paragraphe 13) et le paragraphe 11 a été renuméroté paragraphe 12 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 11 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 11 du Projet de Convention de 1963. A cette date, le paragraphe 11 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) a été renuméroté paragraphe 21 (voir historique du paragraphe 22) et un nouveau paragraphe 11 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 7 a été inséré avant le paragraphe 11.

C (5)

Paragraphe 13 : Correspond au paragraphe 12 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 13 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 14 (voir historique du paragraphe 14) et le paragraphe 12 a été renuméroté paragraphe 13 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 12 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

> « 12. Il est peut-être utile de présenter des observations au sujet des exemples donnés à l'alinéa *e*) du paragraphe 3. Il est clair qu'un lieu d'affaires n'ayant d'autre rôle que d'assurer la publicité ou de fournir des informations ou d'effectuer des recherches scientifiques peut fort bien contribuer à la productivité de l'entreprise-mère; c'est là, à nouveau, une vérité première. Toutefois, les services que ce lieu d'affaires rend à l'entreprise-mère précèdent de trop loin la réalisation effective de bénéfices par l'entreprise-mère, pour qu' il soit possible de lui attribuer, à juste titre, des bénéfices; il ne constitue donc pas une unité imposable. Il faut, bien entendu, souligner qu'une exemption ne doit être accordée que dans la mesure où le lieu d'affaires remplit exactement les conditions stipulées. C'est ainsi que l'exemption cesserait de s'appliquer si l'établissement de recherches devait se livrer à la fabrication. »

Paragraphe 14 : Correspond au paragraphe 13 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 14 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 15 (voir historique du paragraphe 15) et le paragraphe 13 a été renuméroté paragraphe 14 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 13 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 13 du Projet de Convention de 1963 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

> « 13. Il est nécessaire de donner une explication particulière au sujet des derniers termes de l'alinéa *e*) « ... ou d'activités analogues qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire ». La rédaction de ce texte a un double objet. D'abord, étant donné qu'il ne saurait être question de prétendre que la liste d'exemples énumérés au paragraphe 3 prévoit tous les cas concevables, ce qui, au demeurant, serait évidemment impossible, la fin de l'alinéa *e*) a justement été rédigée de manière à englober d'autres exemples, qui ne sont pas cités au paragraphe 3, mais qui relèvent, néanmoins, du même esprit, comme c'est le cas, notamment, des organismes maintenus uniquement en vue de fournir des renseignements concernant l'exploitation d'un brevet ou d'un procédé technique (know how) concédés par contrat. En insérant les termes en question, on évite donc d'avoir à établir une liste absolument complète des exceptions; d'ailleurs, même s'il avait été possible de le faire, on aurait abouti à une liste d'une longueur démesurée et d'une rigidité inopportune. En second lieu, cette rédaction donne au principe dont découlent les exemples cités à l'alinéa *e*), une portée plus vaste et constitue en fait une exception générale à la définition générale du paragraphe 1. Elle délimite dans une large mesure le sens de cette définition et exclut de sa portée assez large un

certain nombre de formes d'organisations commerciales, qui ne doivent pas être considérées comme des unités imposables, bien qu'elles soient exploitées dans une installation fixe d'affaires. Autrement dit, les derniers termes de l'alinéa *e*) nuancent la définition générale du paragraphe 1 et, lorsqu'ils sont lus en ayant à l'esprit les termes de ce paragraphe, ils permettent de se faire une idée plus précise des éléments à retenir pour définir, ce qui constitue un établissement stable imposable à juste titre. Etant donné les exemples qui ont été fournis, la référence aux « activités analogues » ne peut pas amener une extension arbitraire de la dérogation prévue à l'alinéa *e*) du paragraphe 3. Il appartiendra, bien entendu, à l'entreprise de prouver que les activités en question ont un caractère préparatoire ou auxiliaire dans le cadre de l'ensemble des activités de l'entreprise. C'est ainsi que le paragraphe ne s'appliquerait plus si les résultats des recherches effectuées dans un laboratoire étaient non seulement utilisés par l'entreprise, mais encore vendus à un tiers. Par contre, les pays peuvent prévoir dans les accords bilatéraux une clause aux termes de laquelle lorsque les résultats des recherches de laboratoire sont en partie utilisés par l'entreprise et en partie vendus à des tiers, seuls devraient être imposables, au titre de l'établissement stable, les bénéfices provenant des ventes aux tiers. Cette disposition serait analogue à celles qui visent le « simple achat » dans un certain nombre de Conventions. »

Paragraphe 15 : Correspond au paragraphe 14 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 15 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 16 (voir historique du paragraphe 16) et le paragraphe 14 a été renuméroté paragraphe 15 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 15 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 14 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 14 du Projet de Convention de 1963 et les titres qui le précédaient à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'ils ne soient supprimés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 14 et les titres qui le précédaient se lisaient comme suit :

« *Paragraphe 4 :*

REPRÉSENTANTS SOUS CONTRATS ET EMPLOYÉS

14. Alors que le paragraphe 3 de l'article contient certaines exceptions à la définition générale du paragraphe 1, il semble nécessaire, conformément à la pratique internationale suivie jusqu'à maintenant, d'attribuer à certaines catégories de personnes la qualité d'établissements stables, du fait de la nature de leur activité, même dans le cas où l'entreprise n'a pas d'installation fixe d'affaires. »

Paragraphe 16 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

« 16. Ce paragraphe stipule expressément qu'un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois. Tout chantier qui ne remplit pas ces conditions ne constitue pas par lui-même un établissement stable, même s'il comprend une installation, par exemple un bureau ou un atelier au sens du paragraphe 2, liée à l'activité de construction. Cependant, lorsqu'un bureau ou un atelier est utilisé pour un certain nombre de chantiers de construction, et que les activités qui y sont exercées vont au-delà de celles qui sont

C (5)

mentionnées au paragraphe 4, il sera considéré comme un établissement stable si les conditions prévues dans l'article sont remplies par ailleurs, même si aucun des projets ne comporte un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse douze mois. Dans ce cas, la situation de l'atelier ou du bureau sera donc différente de celle de ces chantiers de construction ou de montage, dont aucun ne constitue un établissement stable, et il importera de veiller à ce que seuls les bénéfices qui peuvent être à juste titre attribués aux fonctions exercées et aux risques assumés par ce bureau ou cet atelier soient imputés à l'établissement stable. On peut y inclure les bénéfices qui peuvent être attribués aux fonctions exercées et aux risques assumés en liaison avec les différents chantiers de construction, mais seulement dans la mesure où ces fonctions et risques peuvent être effectivement attribués à ce bureau. »

Le paragraphe 16 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

« 16. Ce paragraphe stipule expressément qu'un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois. Tout chantier qui ne remplit pas ces conditions ne constitue pas par lui-même un établissement stable, même s'il comprend une installation, par exemple un bureau ou un atelier au sens du paragraphe 2, liée à l'activité de construction. »

Le paragraphe 16, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 15 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 16 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 17 (voir historique du paragraphe 17) et le paragraphe 15 a été renuméroté paragraphe 16 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 15 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 15 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 15 du Projet de Convention de 1963 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

« 15. On ne peut considérer comme établissements stables que les personnes qui dépendent, tant du point de vue juridique que du point de vue économique, de l'entreprise pour le compte de laquelle elles effectuent des transactions (Rapport du Comité Fiscal de la Société des Nations, 1928, p. 12). Dans le cas où une entreprise fait des affaires avec un agent indépendant, on ne peut pas dire qu'elle opère elle-même dans l'autre État. Dans ce cas, on se trouve donc en présence de deux entreprises distinctes. »

Paragraphe 17 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

« 17. L'expression « chantier de construction ou de montage » ne couvre pas seulement la construction de bâtiments, mais aussi celle de routes, de ponts ou de canaux, la rénovation (lorsqu'elle suppose d'important travaux de structure, mais pas si elle se limite à la seule maintenance ou à la décoration) de ces bâtiments, routes, ponts ou canaux, la pose de conduites ainsi que le terrassement et le

dragage. De même, l'expression « chantier de montage » ne se limite pas aux installations liées à un chantier de construction ; elle englobe également l'installation de nouveaux équipements, notamment de machines complexes, dans un immeuble existant ou sur un site extérieur. Le paragraphe 3 s'applique à l'organisation et à la supervision sur place du chantier de construction d'un bâtiment. Les États souhaitant modifier le libellé du paragraphe pour s'assurer expressément de ce résultat sont libres de le faire dans le cadre de leurs conventions bilatérales. »

Le paragraphe 17 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 17, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 16 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 17 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 18 (voir historique du paragraphe 18) et le paragraphe 16 a été renuméroté paragraphe 17 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 16 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 16 du Projet de Convention de 1963, qui a été amendé et renuméroté paragraphe 31 (voir historique du paragraphe 32) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 18 : Correspond au paragraphe 17 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 18 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 19 (voir historique du paragraphe 19) et le paragraphe 17 a été amendé et renuméroté paragraphe 18 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

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

C (5)

Le paragraphe 17 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 17 du Projet de Convention de 1963 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

> « 17. Il a été proposé à un certain stade de la rédaction de l'article de faire figurer au nombre des critères à utiliser pour déterminer si un agent doit être considéré comme établissement stable, l'existence dans le pays où travaille cet agent d'un stock de marchandises appartenant à l'entreprise et dont il peut disposer. Ce critère se retrouve généralement dans les Conventions bilatérales tendant à éviter les doubles impositions. Cette proposition n'a pas été retenue pour un certain nombre de raisons et, sous sa forme actuelle, le paragraphe 4 de l'article est fondé sur l'idée que le seul critère effectif réside dans la nature des pouvoirs que détient l'agent, à savoir s'il dispose de pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise. »

Paragraphe 19 : Correspond au paragraphe 18 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 19 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 20 (voir historique du paragraphe 20) et le paragraphe 18 a été renuméroté paragraphe 19 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 18 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 18 du Projet de Convention de 1963 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 18 se lisait comme suit :

> « 18. Le maintien d'une installation d'affaires sans autre objet que l'achat de marchandises ne caractérisant pas l'établissement stable (*cf.* paragraphe 3 de l'article), il convient de ne pas considérer une personne comme établissement stable dans le cas où les pouvoirs lui permettant de négocier des contrats sont strictement limités aux contrats d'achats de marchandises. »

Paragraphe 19.1 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 20 : Amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 20 se lisait comme suit :

> « 20. La nature même d'un projet de construction ou de montage peut obliger l'entrepreneur à déplacer son chantier continuellement, ou du moins périodiquement, à mesure que les travaux avancent. Ce serait le cas par exemple pour la construction d'une route ou d'un canal, le dragage d'un fleuve ou la pose de conduites. Il importe peu, dans ce cas, que l'équipe chargée des travaux ne soit pas présente pendant douze mois sur un emplacement particulier. Les opérations exécutées sur chaque lieu particulier font partie d'un seul projet, et celui-ci doit

être considéré comme un établissement stable si, dans son ensemble, il dure plus de douze mois. »

Le paragraphe 20, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 19 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 20 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 21 (voir historique du paragraphe 21) et le paragraphe 19 a été renuméroté paragraphe 20 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 20 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 19 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 19 du Projet de Convention de 1963 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

« 19. Aux termes du paragraphe 4 de l'article, une seule catégorie d'agents sous contrat qui répondent à des conditions particulières, est considérée comme établissement stable. Les agents sous contrat appartenant aux autres catégories et les agents indépendants dans leur ensemble doivent être considérés comme ne constituant pas un établissement stable. Il convient de mentionner que les projets de Mexico et de Londres (article V, paragraphe 4 du Protocole) ainsi qu'un certain nombre de Conventions, n'énumèrent pas de façon limitative les agents sous contrat, qui sont considérés comme établissements stables, mais donnent seulement une série d'exemples. Il a cependant été jugé souhaitable de définir aussi complètement que possible les cas dans lesquels les agents sont considérés comme établissements stables afin d'éviter des divergences d'interprétation et de favoriser les relations économiques internationales. »

Paragraphe 21 : Correspond au paragraphe 20 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 21 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 22 (voir historique du paragraphe 22) et le paragraphe 20 a été renuméroté paragraphe 21 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 21 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 20 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 20 du Projet de Convention de 1963, qui a été amendé et inséré dans la première phrase du paragraphe 35 (voir historique du paragraphe 36) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, les titres qui précédaient le paragraphe 20 ont été amendés et déplacés avec ce paragraphe.

Paragraphe 22 : Correspond au paragraphe 21 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 22 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 23 (voir historique du paragraphe 23) et le paragraphe 21 a été renuméroté paragraphe 22 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 21 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 11 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 21 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et inséré dans la seconde phrase du paragraphe 35 (voir historique du paragraphe 36) alors que le paragraphe 11 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté

C (5)

par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

> « 11. Les exceptions qui sont citées aux alinéas *a*) à *e*) n'appellent pas de commentaires très détaillés. Les deux premiers exemples et le quatrième se trouvent dans toutes les Conventions bilatérales conclues entre les pays Membres. L'alinéa *a*) du paragraphe 3 de l'article ne vise que le cas dans lequel une entreprise acquiert l'usage d'installations destinées à entreposer, à exposer ou à livrer ses propres marchandises. L'alinéa *b*) du paragraphe 3 concerne le stock proprement dit de marchandises et stipule que celui-ci ne sera pas traité comme un établissement stable s'il est maintenu aux fins d'entreposage, d'exposition ou de livraison. L'alinéa c) du paragraphe 3 couvre le cas d'un stock de marchandises appartenant à une entreprise et qui font l'objet d'une transformation par une seconde entreprise dans un autre territoire au nom ou pour le compte de la première entreprise. La référence au lieu d'affaires ayant pour objet de réunir des informations que l'on trouve à l'alinéa *d*) du paragraphe 3, vise expressément le cas du bureau de journal qui n'est qu'un des prolongements de l'entreprise-mère. En prévoyant une exemption pour cette catégorie de bureau, on ne fait qu'étendre la notion de « simple achat ». »

Paragraphe 23 : Correspond au paragraphe 22 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 23 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 24 (voir historique du paragraphe 24) et le paragraphe 22 a été renuméroté paragraphe 23 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 22 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 22 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 22 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) a été amendé et renuméroté paragraphe 39 (voir historique du paragraphe 40) et un nouveau paragraphe 22 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, les titres qui précédaient le paragraphe 22 ont été amendés et déplacés avec ce paragraphe.

Paragraphe 24 : Correspond au paragraphe 23 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 24 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 25 (voir historique du paragraphe 25) et le paragraphe 23 a été renuméroté paragraphe 24 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 23 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 23 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 23 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) a été amendé et renuméroté paragraphe 40 (voir historique du paragraphe 41) et un nouveau paragraphe 23 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 25 : Amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

> « 25. Le fait pour une entreprise de disposer d'une installation fixe d'affaires pour fournir à sa clientèle les pièces détachées des machines qu'elle livre, ou d'entretenir ou de réparer ces machines, peut aussi constituer un établissement

stable, car ces activités vont nettement au-delà de la simple livraison visée à l'alinéa *a*) du paragraphe 4. Étant donné que ces organisations de services après-vente exécutent une partie essentielle et notable des services de l'entreprise à l'égard de sa clientèle, leurs activités n'ont pas un simple caractère auxiliaire. L'alinéa *e*) ne s'applique que si les activités de l'installation fixe d'affaires ont un caractère uniquement préparatoire ou auxiliaire. Ce n'est pas le cas si, par exemple, l'installation fixe d'affaires ne fournit pas seulement des renseignements mais aussi des plans, etc., spécialement mis au point pour répondre aux besoins de chaque client. Ce ne serait pas non plus le cas si un établissement de recherches s'occupait de fabrication. »

Le paragraphe 25, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 24 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 25 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 26 (voir historique du paragraphe 26) et le paragraphe 24 a été renuméroté paragraphe 25 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 24 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 24 du Projet de Convention de 1963. A cette date, le paragraphe 24 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) a été amendé et renuméroté paragraphe 41 (voir historique du paragraphe 42) et un nouveau paragraphe 24 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 26 : Correspond au paragraphe 25 du Modèle de Convention de 1977, tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 26 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 27 (voir historique du paragraphe 27) et le paragraphe 25 a été renuméroté paragraphe 26 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 25 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé paragraphe 25 du Projet de Convention de 1963 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 25 a été inséré avant le paragraphe 45. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

« 25. Le *Canada* fait une réserve concernant le paragraphe 4 de cet article. Lors des négociations en vue de la conclusion de Conventions avec d'autres pays Membres, les autorités canadiennes proposeront de modifier le paragraphe 4 de façon à refléter la position du Canada, à savoir qu'une personne agissant au Canada pour le compte d'une entreprise de l'autre État contractant et qui détient un stock de marchandises qui lui permet d'exécuter des commandes de façon régulière pour le compte de l'entreprise de l'autre État contractant doit être considérée comme un établissement stable. »

Paragraphe 26.1 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 26.1 se lisait comme suit :

« 26.1 Autre exemple, celui d'installations comme des câbles ou des conduites qui traversent le territoire d'un pays. Outre que le revenu perçu par le propriétaire ou l'exploitant de ces installations au titre de leur utilisation par d'autres entreprises est couvert par l'article 6 dès lors que ces installations constituent des biens immobiliers aux termes du paragraphe 2 de l'article 6, on peut se demander si le

C (5)

paragraphe 4 leur est applicable. Lorsque ces installations servent au transport de biens appartenant à d'autres entreprises, l'alinéa *a*), qui est limité à la livraison de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise qui utilise l'installation, n'est pas applicable en ce qui concerne le propriétaire ou l'exploitant de ces installations. L'alinéa *e*) n'est pas non plus applicable en ce qui concerne cette entreprise puisque le câble ou la conduite ne sert pas uniquement pour l'entreprise et que son utilisation n'est pas de caractère préparatoire ou auxiliaire compte tenu de la nature de l'activité de cette entreprise. Il n'en va cependant pas de même lorsqu'une entreprise détient et exploite un câble ou une conduite qui traverse le territoire d'un pays uniquement afin de transporter ses propres biens et que ces opérations de transport sont simplement incidentes à l'activité de cette entreprise, comme dans le cas d'une entreprise dont l'activité consiste à raffiner du pétrole et qui possède et exploite une conduite qui traverse le territoire d'un pays uniquement en vue de transporter son propre pétrole jusqu'à sa raffinerie située dans un autre pays. Dans un tel cas, l'alinéa *a*) devient applicable. »

Le paragraphe 26.1 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 27 : Amendé le 28 janvier 2003 par la suppression de la sixième phrase, qui a été incluse dans le nouveau paragraphe 27.1, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 27 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 27, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 26 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 27 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 28 (voir historique du paragraphe 28) et le paragraphe 26 a été renuméroté paragraphe 27 et amendé, en y

remplaçant les renvois aux paragraphes 20, 23 et 24 par des renvois aux paragraphes 21, 24 et 25, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 26 se lisait comme suit :

> « 26. Comme on l'a déjà indiqué au paragraphe 20 ci-dessus, le paragraphe 4 a pour objet de prévoir les exceptions à la définition générale du paragraphe 1 lorsqu'il s'agit d'installations fixes d'affaires dont les activités ont en général un caractère préparatoire ou auxiliaire par rapport à l'ensemble des activités de l'entreprise. Par conséquent, suivant l'alinéa *f*) du paragraphe 4, le fait que des activités énumérées aux alinéas *a*) à *e*) du paragraphe 4 sont exercées cumulativement dans une installation fixe d'affaires ne signifie pas qu'on est en présence d'un établissement stable. Tant que les activités exercées cumulativement par cette installation fixe d'affaires n'ont qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire, on ne saurait considérer qu'il y a établissement stable. Les cumuls d'activités ne doivent pas être considérés d'après des règles rigides, mais en fonction des circonstances. Il convient d'interpréter le critère du « caractère préparatoire ou auxiliaire » de la même façon que le critère fixé à l'alinéa *e*) (*cf.* paragraphes 23 et 24 ci-dessus). Lorsqu'une entreprise dispose de plusieurs installations fixes d'affaires au sens des alinéas *a*) à *e*), il n'y a pas à tenir compte de l'alinéa *f*), à condition que ces installations soient séparées les unes des autres du point de vue de leur emplacement et de leur organisation, car dans ce cas chaque installation d'affaires doit être considérée séparément et isolément pour rechercher s'il y a ou non établissement stable. Les États qui souhaitent autoriser un cumul des activités énumérées aux alinéas *a*) à *e*), sans rechercher si ce cumul répond ou non au critère du caractère préparatoire ou auxiliaire, ont la faculté de le faire en supprimant à l'alinéa *f*) les mots « à condition » jusqu'à « auxiliaire ». »

Le paragraphe 26 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 27.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002). Avant le 28 janvier 2003, la première phrase du paragraphe 27.1 correspondait à la sixième phrase du paragraphe 27 (voir historique du paragraphe 27).

Paragraphe 28 : Correspond au paragraphe 27 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 28 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 29 (voir historique du paragraphe 29) et le paragraphe 27 a été renuméroté paragraphe 28 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 27 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 29 : Correspond au paragraphe 28 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 29 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 30 (voir historique du paragraphe 30) et le paragraphe 28 a été renuméroté paragraphe 29 et amendé, en y remplaçant le renvoi au paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 5 par un renvoi au paragraphe 11, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 28 se lisait comme suit :

C (5)

« 28. Si une installation fixe d'affaires au sens du paragraphe 4 ne peut être considérée comme un établissement stable, l'exception s'applique de même à l'aliénation de biens mobiliers faisant partie des actifs de l'installation d'affaires lorsque l'entreprise met fin à ses activités dans cette installation (*cf.* paragraphe 10 ci-dessus et paragraphe 2 de l'article 13). L'exposition de marchandises faisant partie des exceptions aux termes des alinéas *a*) et *b*), la vente des marchandises lorsque prend fin un congrès ou une foire commerciale est couverte par l'exception. Celle-ci ne s'applique pas, naturellement, à la vente des marchandises qui n'ont pas été effectivement exposées au congrès ou à la foire commerciale. »

Le paragraphe 28 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 30 : Correspond au paragraphe 29 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 30 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 31 (voir historique du paragraphe 31) et le paragraphe 29 a été renuméroté paragraphe 30 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 30 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 29 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 31 : Correspond au paragraphe 30 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 32 (voir historique du paragraphe 32) et le paragraphe 30 a été renuméroté paragraphe 31 et amendé, par l'ajout des mots « dans le Modèle de Convention de 1977 » après « a été remanié » dans la dernière phrase, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 30 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 30 se lisait comme suit :

« 30. Il est généralement admis, en principe, qu'une entreprise doit être considérée comme ayant un établissement stable dans un État s'il y existe une personne agissant pour son compte dans certaines conditions, quand bien même l'entreprise ne dispose pas dans cet État d'une installation fixe d'affaires au sens des paragraphes 1 et 2. Cette disposition a pour objet de donner, dans ces cas, le droit d'imposition à cet État. Le paragraphe 5 stipule dans quelles conditions l'entreprise est considérée comme ayant un établissement stable du fait des activités d'une personne agissant pour son compte. Le texte du paragraphe a été remanié, pour préciser l'objet de la disposition correspondante qui figurait dans le Projet de Convention de 1963, mais sans autre modification de fond que l'extension des activités de la personne qui font l'objet d'une exception. »

Le paragraphe 30 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 32 : Amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002). Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 27 se lisait comme suit :

« 32. Les personnes dont les activités peuvent constituer pour l'entreprise un établissement stable sont les « agents dépendants », c'est-à-dire les personnes, employées ou non, qui ne sont pas des agents indépendants tombant sous le coup

du paragraphe 6. Les personnes visées peuvent être des sociétés ou des personnes physiques. Il aurait été contraire aux intérêts des relations économiques internationales de stipuler que le fait d'avoir à sa disposition une personne dépendante quelconque constituerait pour l'entreprise l'existence d'un établissement stable. Une telle solution doit être réservée au cas des personnes qui, du fait de l'étendue de leurs pouvoirs ou de la nature de leurs activités, engagent l'entreprise dans des activités commerciales d'une certaine étendue dans l'État considéré. Le paragraphe 5 suppose donc que seules les personnes habilitées à conclure des contrats peuvent constituer un établissement stable pour l'entreprise dont elles dépendent. Dans ce cas, la personne dispose de pouvoirs suffisants pour obliger l'entreprise lorsque celle-ci participe à des activités commerciales dans l'État considéré. L'emploi du terme « établissement stable » dans ce contexte suppose, naturellement, que cette personne utilise ses pouvoirs de manière répétée et non seulement dans des cas isolés. L'expression « de pouvoirs [...] lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise » ne restreint pas l'application du paragraphe à un agent concluant des contrats littéralement au nom de l'entreprise ; le paragraphe s'applique aussi à un agent qui conclut des contrats qui engagent l'entreprise même si ces contrats ne sont pas effectivement conclus au nom de l'entreprise. »

Le paragraphe 32 a été antérieurement amendé le 31 mars 1994, par l'ajout d'une phrase à la fin du paragraphe, par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 32 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 32, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 32 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 33 (voir historique du paragraphe 33) et le paragraphe 31 a été renuméroté paragraphe 32 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 16 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 16 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

« 16. Les agents indépendants ne constituent donc pas des établissements stables mais il convient encore, dans l'intérêt des relations économiques internationales, de ne pas davantage considérer tous les agents sous contrat comme des établissements stables. Ne doivent être traités comme établissements stables que les agents sous contrat qui, vu la portée de leurs pouvoirs ou la nature des affaires qu'ils traitent, permettent à l'entreprise qui les emploie, d'avoir une activité commerciale ou industrielle déterminée dans l'État où ils sont établis. L'article stipule donc que seules les personnes qui possèdent les pouvoirs nécessaires pour conclure des contrats seront considérées comme établissements stables. L'expression « pouvoirs généraux » qui figure dans un grand nombre de conventions bilatérales a été remplacée simplement par le terme « pouvoirs ». Il semble peu probable que dans la pratique un agent sous contrat dispose sans restriction de tous pouvoirs pour conclure des contrats. Dans tous les cas, ces pouvoirs doivent, dans une certaine mesure, être limités. Pour des raisons d'ordre administratif, il semble préférable d'éviter les difficultés qui se présenteraient inévitablement, s'il fallait se référer pour déterminer si l'agent sous contrat doit être ou non considéré comme établissement stable, à la portée exacte de ses pouvoirs. Lorsque l'agent dispose de pouvoirs suffisants pour engager l'entreprise en concluant des contrats, la participation de celle-ci à l'activité commerciale et industrielle du pays en question est telle que l'agent doit être considéré comme un établissement stable. L'emploi du terme « établissement stable » à propos d'une personne présuppose que cette personne exerce ses pouvoirs de façon habituelle et non pas seulement occasionnelle. »

Paragraphe 32.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 33 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 33 se lisait comme suit :

« 33. Les pouvoirs permettant de conclure des contrats doivent couvrir les contrats qui ont trait aux opérations constituant les activités propres de l'entreprise. Il importerait peu, par exemple, que la personne ait le pouvoir d'engager du personnel pour l'entreprise afin de l'aider dans les activités qu'elle exerce pour l'entreprise, ou qu'elle soit autorisée à conclure au nom de l'entreprise des contrats analogues n'ayant trait qu'à des opérations internes. De plus, les pouvoirs doivent être habituellement exercés dans l'autre État ; il convient de se référer à la situation commerciale réelle pour déterminer si tel est ou non le cas. Une personne autorisée à négocier tous les éléments et détails d'un contrat de manière à obliger l'entreprise peut être considérée comme exerçant ses pouvoirs « dans cet État », même si le contrat est signé par une autre personne dans l'État où est située l'entreprise. Étant donné qu'en vertu du paragraphe 4, une installation fixe d'affaires dont l'objet est limité à ceux qui sont énumérés audit paragraphe est réputée ne pas constituer un établissement stable, toute personne dont les activités se limitent à ces objets ne constitue pas non plus un établissement stable. »

Le paragraphe 33, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 32 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 33 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 34 (voir historique du paragraphe 34) et le paragraphe 32 a été renuméroté paragraphe 33 par le rapport

intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 32 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 33.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 34 : Correspond au paragraphe 33 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 34 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 35 (voir historique du paragraphe 35) et le paragraphe 33 a été renuméroté paragraphe 34 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 33 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 35 : Correspond au paragraphe 34 du Modèle de Convention de 1977, tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 35 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 36 (voir historique du paragraphe 36) et le paragraphe 34 a été renuméroté paragraphe 35 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 35 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 34 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 36 : Correspond au paragraphe 35 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 36 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 37 (voir historique du paragraphe 37) et le paragraphe 35 a été renuméroté paragraphe 36 et amendé, en y remplaçant le renvoi au paragraphe 31 par un renvoi au paragraphe 32, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 35 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 35 se lisait comme suit :

> « 35. Une entreprise d'un État contractant qui effectue des opérations commerciales par l'intermédiaire d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, ne peut être imposée dans l'autre État contractant à raison de ces opérations si l'agent agit dans l'exercice normal de ses activités (*cf.* paragraphe 31 ci-dessus). Il va de soi que cet agent, représentant une entreprise distincte, ne peut constituer un établissement stable de l'entreprise étrangère ; on a néanmoins jugé utile de faire figurer dans l'article le paragraphe 6 pour plus de clarté et de précision. »

Le paragraphe 35 du Modèle de Convention de 1977 correspondait aux paragraphes 20 et 21 du Projet de Convention de 1963. Les paragraphes 20 et 21 du Projet de Convention de 1963 ont été amendés et insérés dans le paragraphe 35 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, les titres qui précédaient le paragraphe 20 du Projet de Convention de 1963 ont été amendés et insérés avant le paragraphe 35. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à

l'adoption du Modèle de Convention de 1977, les paragraphes 20 et 21 et les titres qui précédaient le paragraphe 20 se lisaient comme suit :

C (5)

« *Paragraphe* 5 :

AGENTS INDÉPENDANTS

20. L'entreprise qui effectue des transactions commerciales dans un autre État contractant par l'entremise d'un agent jouissant d'un statut indépendant, n'est pas passible de l'impôt dans cet État. (Se reporter aux raisons données dans les commentaires au paragraphe 15 ci-dessus.) Des dispositions figurent à cet effet dans les projets de Mexico et de Londres (article V, paragraphe 3 du Protocole) et dans de nombreuses autres Conventions tendant à éviter les doubles impositions. Dans les projets de Mexico et de Londres, ainsi que dans les Conventions, il est précisé que les courtiers et les commissionnaires sont des agents jouissant d'un statut indépendant. Pareillement, l'entreprise qui effectue des transactions commerciales par l'entremise de toute autre personne indépendante, se livrant au commerce ou aux affaires (commissionnaire-expéditeur, par exemple), n'est pas considérée comme ayant un établissement stable. Toutefois, ces agents indépendants doivent opérer dans le cadre normal de leur activité d'agents indépendants. C'est ainsi que si un commissionnaire ne vend pas seulement les produits ou les marchandises de l'entreprise en son propre nom, mais joue aussi habituellement à l'égard de cette entreprise le rôle d'agent permanent disposant des pouvoirs nécessaires pour conclure des contrats, on le considérera, pour cette activité particulière, comme un établissement stable, puisque ce faisant, il sort du cadre habituel de ses occupations propres (à savoir celles de commissionnaire).

21. Il va de soi que des agents indépendants, qui représentent en fait une entreprise distincte, ne peuvent constituer un établissement stable de l'entreprise étrangère, lorsqu'ils agissent dans le cadre de leur activité professionnelle normale (*cf.* paragraphe 15 du présent commentaire), mais pour plus de clarté et de précision, il a été jugé utile de le mentionner au paragraphe 5 de l'article, d'autant plus qu'on trouve une clause analogue dans la quasi totalité des conventions conclues à ce jour en matière de double imposition. Les problèmes spéciaux qui peuvent se poser dans le cas des compagnies d'assurances opérant par l'intermédiaire d'agents ou de représentants diversement qualifiés feront l'objet d'une étude ultérieure. »

Paragraphe 37 : Correspond au paragraphe 36 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 37 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 38 (voir historique du paragraphe 38) et le paragraphe 36 a été renuméroté paragraphe 37 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 36 se lisait comme suit :

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

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

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

Le paragraphe 36 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 38 : Amendé le 28 janvier 2003 par la suppression de la quatrième phrase et le déplacement de la cinquième phrase ainsi que des phrases suivantes dans un

nouveau paragraphe 38.7, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 38 se lisait comme suit :

> « 38. L'indépendance d'une personne par rapport à l'entreprise qu'elle représente s'apprécie en fonction de l'étendue des obligations qui lui incombent à l'égard de l'entreprise. Si les activités commerciales qu'elle exerce pour le compte de l'entreprise sont soumises à des instructions détaillées de celle-ci, ou à un contrôle général de cette entreprise, cette personne ne peut être considérée comme indépendante de l'entreprise. Un autre critère important consistera à rechercher si le risque de l'entrepreneur doit être supporté par la personne ou par l'entreprise qu'elle représente. Une filiale ne doit pas être considérée comme dépendante de la société mère pour la seule raison que le capital appartient à cette dernière. On ne peut dire qu'une personne agit dans l'exercice normal de ses propres activités si, à la place de l'entreprise, elle accomplit des actes qui relèvent économiquement de la sphère de ladite entreprise plutôt que de celle de ses propres opérations commerciales. Si, par exemple, un commissionnaire ne se contente pas de vendre les biens ou marchandises d'une entreprise en son nom propre, mais agit aussi habituellement à l'égard de cette entreprise comme agent permanent disposant des pouvoirs de conclure des contrats, il sera censé constituer pour cette activité particulière un établissement stable, puisqu'il agit ainsi en dehors de l'exercice habituel de ses propres opérations commerciales (c'est-à-dire celles d'un commissionnaire), à moins que ses activités ne se bornent à celles qui sont énumérées à la fin du paragraphe 5. »

Le paragraphe 38, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 37 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 38 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 39 (voir historique du paragraphe 39) et le paragraphe 37 a été renuméroté paragraphe 38 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 37 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 38.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 38.2 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 38.3 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 38.4 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5

(établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

C (5)

Paragraphe 38.5 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 38.6 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 38.7 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Avant le 28 janvier 2003, le paragraphe 38.7 constituait la cinquième phrase et les phrases suivantes du paragraphe 38 (voir historique du paragraphe 38).

Paragraphe 38.8 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 38.8 se lisait comme suit :

> « 38.8 Pour déterminer si des activités particulières entrent ou non dans le cadre ordinaire de l'activité d'un agent, on étudiera les activités commerciales habituellement exercées dans la profession de l'agent — courtier, commissionnaire ou autre agent indépendant — plutôt que les autres activités commerciales exercées par l'agent. Même si le point de comparaison devrait normalement porter sur les activités habituelles à la profession de l'agent, on pourrait dans certains cas faire appel à d'autres critères complémentaires soit concurremment soit à titre de solution de rechange, par exemple, lorsque l'ensemble des activités de l'agent s'écarte de celles qui sont habituellement exercées dans sa profession. »

Le paragraphe 38.8 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 39 : Correspond au paragraphe 38 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 39 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 40 (voir historique du paragraphe 40) et le paragraphe 38 a été renuméroté paragraphe 39 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 39 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 38 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 40 : Correspond au paragraphe 39 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 40 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 41 (voir historique du paragraphe 41) et le paragraphe 39 a été renuméroté paragraphe 40 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le

23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 39 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 39 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 22 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 22 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 39 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, les titre qui précédaient le paragraphe 20 ont été remplacés par un nouveau titre qui a été inséré avant le paragraphe 39. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 22 et les titres qui le précédaient se lisaient comme suit :

« *Paragraphe 6*

FILIALES

22. Les projets de Mexico et de Londres (article 5, paragraphe 8 du Protocole) et de nombreuses Conventions tendant à éviter les doubles impositions disposent que l'existence d'une filiale ne constitue pas en soi un élément impliquant que la filiale est un établissement stable de la société-mère. Ceci résulte du principe que, du point de vue fiscal, cette filiale constitue une entité juridique indépendante. Même le fait que l'activité de la filiale soit dirigée par la société-mère ne fait pas de la filiale un établissement stable de la société-mère. »

Paragraphe 41 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 41 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 41, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 40 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 41 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 42 (voir historique du paragraphe 42) et le paragraphe 40 a été renuméroté paragraphe 41 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 40 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 23 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 23 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 23 se lisait comme suit :

« 23. Toutefois, la filiale qui exerce pour le compte de la société-mère une activité visée par les dispositions du paragraphe 4 de l'article, sera considérée comme un établissement stable de la société-mère. Si, par exemple, la filiale agissant en vertu de pouvoirs reçus, conclut des contrats de vente au nom de la société-mère, la filiale sera traitée comme un établissement stable de la société-mère (mais seulement en ce qui concerne ces activités particulières). La société-mère est passible de l'impôt sur la part des bénéfices résultant des ventes imputables à

l'établissement stable. Ceci n'empêche pas que la filiale soit imposée séparément sur les bénéfices qu'elle a elle-même réalisés. »

C (5)

Paragraphe 41.1 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 42 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 42 a été supprimé et un nouveau paragraphe 42 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 42 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 42, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 41 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 42 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé, le titre qui le précédait a été inséré avant le paragraphe 43 et le paragraphe 41 a été renuméroté paragraphe 42 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 41 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 24 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 24 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 41 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 24 se lisait comme suit :

« 24. Pour les mêmes raisons, la société-mère ne saurait être considérée comme établissement stable de sa filiale, sauf si elle remplit les conditions énoncées au paragraphe 4 de l'article. Les mêmes règles devraient être appliquées à deux ou plusieurs filiales de la même société. »

Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé le 23 juillet 1992, le paragraphe 42 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 42 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 42.1 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 42.2 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 42.3 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 42.4 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 42.5 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 42.6 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 42.7 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 42.8 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 42.9 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 42.10 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 42.11 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.12 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.13 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.14 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.15 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.16 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.17 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.18 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.19 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.20 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.21 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.22 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.23 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.24 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.25 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.26 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.27 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.28 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.29 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.30 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.31 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.32 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.33 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.34 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.35 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.36 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.37 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.38 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.39 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.40 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.41 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.42 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.43 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.44 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.45 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.46 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.47 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42.48 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 43 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 43 a été supprimé et un nouveau paragraphe 43 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé le 22 juillet 2010, le paragraphe 43 se lisait comme suit :

> « 43. L'*Italie* ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 12 ci-dessus en ce qui concerne la liste des exemples du paragraphe 2. À son avis, ces exemples peuvent être toujours considérés comme constituant *a priori* des établissements stables. »

Le paragraphe 43 a été amendé le 23 juillet 1992, en y remplaçant le renvoi au paragraphe 11 par un renvoi au paragraphe 12, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 42 a été inséré avant le paragraphe 43. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 43 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 43 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Le titre qui précède le paragraphe 43 a été amendé le 22 juillet 2010, en supprimant la note de bas de page se rapportant à ce titre, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, la note de bas de page se lisait comme suit :

> « 1 Lors de l'adoption par le Comité des paragraphes 42.11 à 42.13 ci-dessus, l'Espagne, la France, la Suède, la Suisse et les États-Unis, qui avec d'autres sont d'accord avec les conclusions du Comité exprimées dans ces paragraphes et qui ne partagent pas les vues de quelques États exprimées aux paragraphes 42.14 à 42.17, ont demandé que leur position sur cette question soit expressément indiquée dans le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. »

La note de bas de page se rapportant au titre « Observations sur les Commentaires » qui précédait le paragraphe 43 a été ajoutée le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 44 : Amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la République slovaque en tant que pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 44 se lisait comme suit :

> « 44. La *République tchèque* souhaite ajouter au paragraphe 25 ses observations selon lesquelles lorsqu'une entreprise a mis en place un bureau (tel qu'un bureau de représentation commerciale) dans un pays et lorsque les salariés qui y travaillent participent activement à la négociation de contrats pour l'importation de biens ou services dans ce pays, le bureau ne relèvera pas dans la plupart des cas du paragraphe 4 de l'article 5. Il y a participation active aux négociations lorsque les éléments essentiels du contrat — catégorie, qualité, quantité de produits par exemple ainsi que la date et les conditions de livraison — sont déterminés par le bureau en question. Ces activités constituent un élément distinct et indispensable

des activités industrielles ou commerciales de l'entreprise étrangère et non pas simplement des activités à caractère auxiliaire ou préparatoire. »

C (5)

Le paragraphe 44 a été ajouté le 23 octobre 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Le paragraphe 44, tel qu'il se lisait avant le 31 mars 1994, a été amendé et renuméroté paragraphe 56 (voir historique du paragraphe 56) par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994.

Paragraphe 45 : Amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 45 se lisait comme suit :

« 45. Le *Mexique* souhaite faire figurer dans ses conventions un texte soulignant que le principe de pleine concurrence doit être respecté pour déterminer si un agent a ou non un statut indépendant. »

Le paragraphe 45 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 45, tel qu'il se lisait avant le 31 mars 1994, a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 45 se lisait comme suit :

« 45. Le *Royaume-Uni* considère qu'un agent qui ne jouit pas d'un statut indépendant au sens du paragraphe 6 de l'article et qui répond à la description faite aux paragraphes 32 et 33 ci-dessus constitue un établissement stable pour une entreprise s'il est habilité à conclure des contrats pour le compte de cette entreprise, que ce soit en son nom personnel ou au nom de l'entreprise. »

Le paragraphe 45 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 45 a été renuméroté paragraphe 46 (voir historique du paragraphe 46), par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 45 a été déplacé avec.

Paragraphe 45.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Le paragraphe 45.1 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005 a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 45.1 se lisait comme suit :

« 45.1 La *Hongrie* estime qu'un agent, qu'il soit courtier ou non, doit avoir un statut indépendant au sens de la Convention. »

Le paragraphe 45.1 a été ajouté le 23 Octobre 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 Octobre 1997.

Paragraphe 45.2 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 45.3 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 45.4 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 45.5 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 45.6 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 45.6 a été supprimé et un nouveau paragraphe 45.6 a été ajouté par le rapport par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé le 22 juillet 2010, le paragraphe 45.6 se lisait comme suit :

> « 45.6 L'*Espagne* a formulé un certain nombre de réserves sur le rapport *Clarification de la définition de l'établissement stable dans le cadre du commerce électronique*. La *Grèce* et l'*Espagne* partagent un certain nombre de doutes sur l'opportunité d'introduire les paragraphes 42.1 à 42.10 des Commentaires à cet instant. Dans la mesure où l'OCDE continue à étudier l'imposition du commerce électronique, ces États ne tiendront pas nécessairement compte des paragraphes susmentionnés jusqu'à ce que l'OCDE arrive à une conclusion définitive. »

Le paragraphe 45.6 a été amendé le 17 juillet 2008, en supprimant le Portugal de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 45.6 se lisait comme suit :

> « 45.6. L'*Espagne* et le *Portugal* ont formulé un certain nombre de réserves sur le rapport « Clarification de la définition de l'établissement stable dans le cadre du commerce électronique ». L'*Espagne*, la *Grèce* et le *Portugal* partagent un certain nombre de doutes sur l'opportunité d'introduire les paragraphes 42.1 à 42.10 des Commentaires à cet instant. Dans la mesure où l'OCDE continue à étudier l'imposition du commerce électronique, l'Espagne et le Portugal ne tiendront pas nécessairement compte les paragraphes susmentionnés jusqu'à ce que l'OCDE arrive à une conclusion définitive. »

Le paragraphe 45.6 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 45.7 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 45.8 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 45.9 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 45.10 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 45.11 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 46 : Amendé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 46 se lisait comme suit :

> « 46. L'*Australie* se réserve le droit de considérer qu'une entreprise a un établissement stable dans un État si une personne — agissant pour le compte de l'entreprise — produit ou transforme dans cet État des biens ou marchandises appartenant à l'entreprise. »

C (5)

Le paragraphe 46 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 46 se lisait comme suit :

> « 46. L'*Australie* se réserve le droit de considérer qu'une entreprise a un établissement stable dans un État si l'entreprise exerce dans cet État une activité de surveillance déterminée pendant plus de douze mois, si des équipements importants sont utilisés dans cet État pour plus de douze mois par, pour ou sous contrat de l'entreprise, pour l'exploration ou l'exploitation de ressources naturelles, ou si une personne — agissant dans cet État pour le compte de l'entreprise — produit ou transforme des biens ou marchandises appartenant à l'entreprise. »

Le paragraphe 46, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 45 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 46 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 47 (voir historique du paragraphe 57), le paragraphe 45 a été renuméroté paragraphe 46 et le titre qui le précédait a été déplacé avec par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 45 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 25 a été inséré avant le paragraphe 45.

Paragraphe 47 : Correspond au paragraphe 52 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 47 a été amendé et renuméroté paragraphe 57 (voir historique du paragraphe 57) et le paragraphe 52 a été renuméroté paragraphe 47 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 52, tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010, a été amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant le Canada à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 52 se lisait comme suit :

> « 52. Compte tenu des problèmes particuliers que pose l'application des dispositions du Modèle de Convention aux activités de prospection et d'exploitation d'hydrocarbures en haute mer ainsi qu'aux activités connexes, le *Danemark*, l'*Irlande*, la *Norvège* et le *Royaume-Uni* se réservent le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives à ces activités. »

Le paragraphe 52 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995, en ajoutant l'Irlande à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 52 se lisait comme suit :

> « 52. Compte tenu des problèmes particuliers que pose l'application des dispositions du Modèle de Convention aux activités de prospection et d'exploitation d'hydrocarbures en haute mer ainsi qu'aux activités connexes, le *Danemark*, la *Norvège* et le *Royaume-Uni* se réservent le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives à ces activités. »

Le paragraphe 52 a été antérieurement amendé le 31 mars 1994, en ajoutant le Royaume-Uni à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 52 se lisait comme suit :

« 52. Compte tenu des problèmes particuliers que pose l'application des dispositions du Modèle de Convention aux activités de prospection et d'exploitation d'hydrocarbures en haute mer ainsi qu'aux activités connexes, le *Danemark* et la *Norvège* se réservent le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives à ces activités.. »

Le paragraphe 52 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 48 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 48 a été amendé et renuméroté paragraphe 65 (voir historique du paragraphe 65) et un nouveau paragraphe 48 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 49 : Correspond au paragraphe 60 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 49 a été supprimé et le paragraphe 60 a été renuméroté paragraphe 49 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 60 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la République slovaque en tant que pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 60 se lisait comme suit :

« 60. La *République tchèque*, tout en approuvant la condition fixée au paragraphe 1 concernant l'existence d'une « installation fixe d'affaires » se réserve le droit de proposer, dans le cadre de négociations bilatérales, des dispositions spécifiques précisant les conditions d'application de ce principe aux accords de prestations de services dont la durée d'application est importante. »

Le paragraphe 60 a été ajouté le 23 octobre 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Le paragraphe 49 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010 a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'à sa suppression le 22 juillet 2010, le paragraphe 49 se lisait comme suit :

« 49. L'*Espagne* réserve sa position à l'égard du paragraphe 3 de façon à pouvoir imposer une entreprise qui a un établissement stable en Espagne, même si le chantier de construction ou de montage ne dure pas plus de douze mois, lorsque l'activité de cette entreprise en Espagne présente un certain degré de permanence au sens des paragraphes 1 et 2. De plus, l'Espagne se réserve le droit d'imposer une entreprise comme ayant un établissement stable sur son territoire lorsque cette entreprise exerce des activités de surveillance en Espagne pendant plus de douze mois en liaison avec un chantier de construction ou de montage dont la durée excède également 12 mois »

Le paragraphe 49, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 48 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 48 a été amendé et renuméroté paragraphe 49 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 48 se lisait comme suit :

« 48. L'*Espagne* réserve sa position à l'égard du paragraphe 3 de façon à pouvoir imposer une entreprise qui a un établissement stable en Espagne, même si le chantier de construction ou de montage ne dure pas plus de douze mois, lorsque

l'activité de cette entreprise en Espagne présente un certain degré de permanence au sens des paragraphes 1 et 2. »

C (5)

Le paragraphe 48 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 50 : Ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 51 : Correspond au paragraphe 57 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 51 a été renuméroté paragraphe 56 (voir historique du paragraphe 56) et le paragraphe 57 a été renuméroté paragraphe 51 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 57 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 52 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Estonie à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 52 se lisait comme suit :

"52. Le *Mexique* se réserve le droit d'imposer les personnes physiques exerçant des professions libérales ou d'autres activités indépendantes si ces personnes sont présentes sur son territoire pendant une ou plusieurs périodes dont la durée totale excède 183 jours au cours d'une période de douze mois."

Le paragraphe 52 tel qu'il se lisait après le 22 juillet 2010 correspondait au paragraphe 64. A cette date, le paragraphe 52 a été renuméroté paragraphe 47 (voir historique du paragraphe 47) et le paragraphe 64 a été renuméroté paragraphe 52 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 64 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 53 : Correspond au paragraphe 56 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 53 a été amendé et renuméroté paragraphe 60 (voir historique du paragraphe 60) et le paragraphe 56 a été renuméroté paragraphe 53 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 56 a été amendé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 56 se lisait comme suit :

« 56. La *Nouvelle-Zélande* se réserve le droit d'inclure des dispositions visant à considérer qu'un établissement stable existe lorsque, durant plus de six mois, une entreprise exerce des activités relatives à l'exploration ou l'exploitation des ressources naturelles, utilise ou loue de l'équipement important ou fournit des services (y compris des services de conseil et des services de caractère indépendant). »

Le paragraphe 56 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 56 se lisait comme suit :

« 56. La *Nouvelle-Zélande* se réserve le droit de négocier l'insertion de dispositions spécifiques visant, dans certaines situations particulières, à considérer une entreprise comme ayant un établissement stable en Nouvelle-Zélande. »

Le paragraphe 56, tel qu'il se lisait après le 31 mars 1994 et jusqu'au 29 avril 2000, correspondait au paragraphe 44 du Modèle de Convention de 1977. Le 31 mars 1994, le paragraphe 44 a été amendé et renuméroté paragraphe 56 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 44 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 44 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 54 : Correspond au paragraphe 55 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 54 a été amendé et renuméroté paragraphe 64 (voir historique du paragraphe 64) et le paragraphe 55 a été renuméroté paragraphe 54 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 55 a été amendé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 55 se lisait comme suit :

« 55. La *Turquie* se réserve le droit de considérer une personne comme ayant un établissement stable en Turquie si cette personne exerce une activité professionnelle ou autre activité de caractère indépendant, incluant des activités de planification, de surveillance ou de conseil, avec une certaine continuité. »

Le paragraphe 55 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 55 se lisait comme suit :

« 55. La *Turquie* se réserve le droit de considérer une entreprise comme ayant un établissement stable en Turquie si celle-ci exerce des activités de planification, de surveillance ou de conseil se rapportant à un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse six mois. »

Le paragraphe 55 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 55 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant *Israël* à la liste des pays faisant la réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 55 se lisait comme suit :

« 55 Le *Canada* et le *Chili* se réservent le droit de remplacer à l'alinéa 2 *f*) les mots « d'extraction » par les mots « relié à l'exploration ou à l'exploitation ». »

Le paragraphe 55 tel qu'il se lisait après le 22 juillet 2010 correspondait au paragraphe 63. A cette date, le paragraphe 55 a été renuméroté paragraphe 54 (voir historique du paragraphe 54) et le paragraphe 63 a été renuméroté paragraphe 55 et amendé, en ajoutant le Chili en tant que pays faisant la réserve, par le rapport intitulé

« La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Au même moment, un nouveau titre a été ajouté avant le paragraphe 63. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 63 se lisait comme suit :

> « 63. Le *Canada* se réserve le droit de remplacer à l'alinéa 2 *f)* les mots « d'extraction » par les mots « relié à l'exploration ou à l'exploitation ». »

Le paragraphe 63 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 56 : Correspond au paragraphe 51 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 56 a été renuméroté paragraphe 53 (voir historique du paragraphe 53) et le paragraphe 51 a été renuméroté paragraphe 56 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 51 a été amendé le 23 octobre 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 51 se lisait comme suit :

> « 51. La *Grèce* souhaite être libre, au cours de la négociation de conventions avec les autres pays membres, de proposer le paragraphe 2 de l'article tel qu'il était rédigé dans le Projet de Convention de 1963. »

Le paragraphe 51 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 57 : Correspond au paragraphe 47 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 57 a été renuméroté paragraphe 51 (voir historique du paragraphe 51) et le paragraphe 47 a été renuméroté paragraphe 57 et amendé, en ajoutant le Chili à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Au même moment, un nouveau titre a été ajouté avant le paragraphe 57. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 47 se lisait comme suit :

> « 47. L' *Australie*, la *Grèce*, la *Corée*, la *Nouvelle-Zélande*, le *Portugal* et la *Turquie* réservent leur position à l'égard du paragraphe 3 et estiment qu'un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse six mois doit être considéré comme un établissement stable »

Le paragraphe 47 a été amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant l'Australie aux pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 47 se lisait comme suit :

> « 47. La *Grèce*, la *Corée*, la *Nouvelle-Zélande*, le *Portugal* et la *Turquie* réservent leur position à l'égard du paragraphe 3 et estiment qu'un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse six mois doit être considéré comme un établissement stable. »

Le paragraphe 47 a été antérieurement amendé le 23 octobre 1997, en ajoutant la Corée aux pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 47 se lisait comme suit :

> « 47. La *Grèce*, la *Nouvelle-Zélande*, le *Portugal* et la *Turquie* réservent leur position à l'égard du paragraphe 3 et estiment qu'un chantier de construction ou de montage

dont la durée dépasse six mois doit être considéré comme un établissement stable. »

Le paragraphe 47, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 46 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 47 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 48 (voir historique du paragraphe 48) et le paragraphe 46 a été renuméroté paragraphe 47 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 46 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 58 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 58 a été renuméroté paragraphe 62 (voir historique du paragraphe 62) par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 59 : Correspond au paragraphe 62 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 59 a été renuméroté paragraphe 61 (voir historique du paragraphe 61) et le paragraphe 62 a été renuméroté paragraphe 59 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 62 a été ajouté le 23 octobre 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 60 : Correspond au paragraphe 53 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 60 a été amendé et renuméroté paragraphe 49 (voir historique du paragraphe 49) et le paragraphe 53 a été renuméroté paragraphe 60 et amendé, en ajoutant la Slovénie et en supprimant la Norvège de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 53 se lisait comme suit :

« 53. La *Norvège* se réserve le droit d'inclure dans le paragraphe 3 les activités connexes de surveillance ou de conseil. »

Le paragraphe 53 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en supprimant l'Australie de la liste des pays faisant la réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 53 se lisait comme suit :

« 53. L'*Australie* et la *Norvège* se réservent aussi le droit d'inclure dans le paragraphe 3 les activités connexes de surveillance ou de conseil. L'*Australie* se réserve également le droit d'ajouter à la liste des activités visées au paragraphe 3 l'utilisation d'équipements importants pour location ou pour d'autres fins. »

Le paragraphe 53 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant l'Australie à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 53 se lisait comme suit :

« 53. La *Norvège* se réserve aussi le droit d'inclure dans le paragraphe 3 les activités connexes de surveillance ou de conseil. »

Le paragraphe 53 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 61 : Correspond au paragraphe 59 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 61 a été amendé et renuméroté paragraphe 63 (voir

historique du paragraphe 63) et le paragraphe 59 a été renuméroté paragraphe 61 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 59 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la République slovaque aux pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 59 se lisait comme suit :

> « 59. Le *Mexique* se réserve le droit d'imposer une entreprise exerçant des activités de surveillance d'une durée de plus de six mois en liaison avec un chantier de construction ou de montage. »

Le paragraphe 59 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 62 : Correspond au paragraphe 58 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 62 a été renuméroté paragraphe 59 (voir historique du paragraphe 59) et le paragraphe 58 a été renuméroté paragraphe 62 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 58 a été amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la République slovaque en tant que pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 58 se lisait comme suit :

> « 58. Le *Mexique* réserve sa position à l'égard du paragraphe 3 et considère que tout chantier de construction ou de montage d'une durée supérieure à six mois doit être assimilé à un établissement stable. »

Le paragraphe 58 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 63 : Correspond au paragraphe 61 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 63 a été amendé et renuméroté paragraphe 55 (voir historique du paragraphe 55) et le paragraphe 61 a été amendé et renuméroté paragraphe 63 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 61, tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010, a été ajouté le 23 octobre 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 64 : Correspond au paragraphe 54 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 64 a été renuméroté paragraphe 52 (voir historique du paragraphe 52) et le paragraphe 54 a été renuméroté paragraphe 64 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 54 a été amendé le 17 juillet 2008, en supprimant la dernière phrase, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 54 se lisait comme suit :

> « 54. Le *Portugal* se réserve le droit de traiter une entreprise comme ayant un établissement stable au Portugal si cette entreprise exerce des activités de planification, de surveillance, de conseil, tout ouvrage de caractère auxiliaire ou

toute autre activité se rapportant à un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse six mois, si la durée de cet ouvrage ou de cette activité dépasse aussi six mois. Le Portugal se réserve aussi le droit de considérer qu'il existe un établissement stable si l'activité de l'entreprise est exercée avec un certain degré de continuité par l'intermédiaire d'employés ou de tout autre personnel sous contrat. »

Le paragraphe 54 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 65 : Correspond au paragraphe 48 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 65 a été renuméroté paragraphe 67 (voir historique du paragraphe 67) et le paragraphe 48 a été amendé et renuméroté paragraphe 65 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 48 se lisait comme suit :

« 48. Les *États-Unis* se réservent le droit d'ajouter « une plate-forme ou un navire de forage utilisés pour la prospection de ressources naturelles » aux activités couvertes par le critère des 12 mois de durée du paragraphe 3 »

Le paragraphe 48 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010 a été remplacé le 29 avril 2000 quand le paragraphe 48 a été supprimé et un nouveau paragraphe 48 a été ajouté par le rapport par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 48 se lisait comme suit :

« 48. La *Corée* et la *Nouvelle-Zélande* se réservent également le droit d'imposer une entreprise exerçant des activités de surveillance d'une durée de plus de six mois en liaison avec un chantier de construction ou de montage d'une durée de plus de six mois, ainsi que, dans le cas de la Nouvelle-Zélande, lorsque d'importants équipements ou matériels sont utilisées par une entreprise, pour une entreprise ou sous contrat avec elle. »

Le paragraphe 48 a été amendé le 23 octobre 1997, en ajoutant la Corée en tant que pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 48 se lisait comme suit :

« 48. La *Nouvelle-Zélande se* réserve également le droit d'imposer une entreprise exerçant des activités de surveillance d'une durée de plus de six mois en liaison avec un chantier de construction ou de montage d'une durée de plus de six mois, de même qu'une entreprise lorsque d'importants équipements ou matériels sont utilisées par l'entreprise, pour l'entreprise ou sous contrat avec elle. »

Le paragraphe 48 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 48 se lisait comme suit :

« 48. La *Nouvelle-Zélande* réserve aussi sa position afin de pouvoir imposer une entreprise qui exerce pour une durée supérieure à six mois des activités de surveillance en liaison avec un chantier de construction ou de montage dont la durée excède également six mois, et de pouvoir imposer une entreprise lorsque des équipements importants sont utilisés par, pour ou sous contrat de l'entreprise pour une durée supérieure à six mois. »

Le paragraphe 48, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 47 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 48 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 49 (voir historique du paragraphe 49) et le paragraphe 47 a été renuméroté paragraphe 48 par

le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

C (5)

Le paragraphe 47 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 66 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 67 : Correspond au paragraphe 65 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 65 a été renuméroté paragraphe 67 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 65 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 68 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Estonie à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 68 se lisait comme suit :

> « 68 La *Slovénie* se réserve le droit d'amender le paragraphe 6 afin de préciser qu'un agent dont les activités sont exercées exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une seule entreprise ne sera pas considéré comme un agent jouissant d'un statut indépendant. »

Le paragraphe 68 a été ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

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

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

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

2. En définissant la notion de biens immobiliers par référence au droit de l'État où le bien est situé, ainsi que le prévoit le paragraphe 2, on réduit les difficultés d'interprétation relatives à la question de savoir si un bien ou un droit doit être considéré ou non comme bien immobilier. Toutefois, le paragraphe mentionne spécifiquement les biens et droits qui doivent toujours être considérés comme biens immobiliers. En fait, ces biens et droits sont déjà assimilés à des biens immobiliers selon la législation ou la réglementation fiscale de la plupart des pays membres de l'OCDE. Inversement, le paragraphe spécifie que les navires, les bateaux et les aéronefs ne seront jamais considérés comme biens immobiliers. Aucune disposition spéciale n'a été prévue concernant le revenu des créances garanties par gage immobilier, cette question étant réglée dans le cadre de l'article 11.

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

2.1 L'expression « y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières » au paragraphe 1 étend la portée de l'article 6 pour inclure non seulement les revenus provenant de biens immobiliers tels que définis au paragraphe 2, mais également les revenus tirés d'activités agricoles ou forestières. Les revenus des exploitations agricoles ou forestières incluent non seulement les revenus qu'une entreprise agricole ou forestière tire de la vente de sa production agricole ou forestière mais comprennent également d'autres revenus qui font partie intégrante de l'exercice d'une activité agricole ou forestière — par exemple, les revenus tirés de l'acquisition ou de l'échange de permis d'émission (la nature de ces permis est expliquée au paragraphe 75.1 des Commentaires sur l'article 7) lorsque cette acquisition ou cet échange fait

partie intégrante de l'exercice d'activités agricoles ou forestières, par exemple lorsque les permis sont acquis dans le but d'exercer ces activités ou lorsque les permis acquis à cet effet sont par la suite échangés parce qu'il s'avère qu'ils ne seront pas nécessaires.

C (6)

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

3. Le paragraphe 3 précise que la règle générale s'applique quelle que soit la forme d'exploitation des biens immobiliers. Il ressort du paragraphe 4 que les dispositions des paragraphes 1 et 3 s'appliquent également aux revenus de biens immobiliers des entreprises industrielles, commerciales ou autres. Le revenu constitué par les distributions de sociétés de placement immobilier soulève toutefois des questions particulières qui sont traitées aux paragraphes 67.1 à 67.7 des Commentaires sur l'article 10.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

4. Il est à noter à cet égard que le droit d'imposition de l'État de la source a priorité sur le droit d'imposition de l'autre État et s'exerce aussi lorsque, dans le cas d'une entreprise, les revenus ne proviennent qu'indirectement de biens immobiliers. Ceci n'empêche pas que les revenus de biens immobiliers, s'ils sont obtenus par l'intermédiaire d'un établissement stable, soient traités comme revenus d'une entreprise, mais garantit que les revenus de biens immobiliers seront imposés dans l'État où ils se trouvent également dans le cas où ces biens ne font pas partie d'un établissement stable situé dans cet État. Il est aussi à noter que les dispositions de l'article ne préjugent pas l'application des règles du droit interne en ce qui concerne la manière dont les revenus des biens immobiliers doivent être imposés.

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

Réserves sur l'article

5. La *Finlande* se réserve le droit d'imposer les revenus d'actionnaires de sociétés finlandaises provenant de l'utilisation directe, de la location ou de l'usage, sous tout autre forme, du droit de jouissance de biens immobiliers situés en Finlande et détenus par la société, lorsqu'un tel droit est fondé sur la propriété d'actions ou d'autres parts sociales de la société.

(Ajouté le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

7. L'*Espagne* se réserve le droit d'imposer les revenus de toute forme d'usage d'un droit à la jouissance de biens immobiliers situés sur son territoire lorsque ce droit résulte de la détention d'actions ou d'autres droits de propriété dans la société qui possède le bien en question.

(Ajouté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

8. Le *Canada* se réserve le droit d'ajouter dans le paragraphe 3 une référence aux revenus provenant de l'aliénation de biens immobiliers.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

9. La *Nouvelle-Zélande* se réserve le droit d'étendre la portée de l'article à la pêche et aux droits relatifs à toutes les ressources naturelles.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

10. Les *États-Unis* se réservent le droit d'ajouter un paragraphe à l'article 6 autorisant un résident d'un État Contractant à choisir d'être imposé par l'autre État Contractant sur la base nette de ses revenus provenant de biens immobiliers.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

11. L'*Australie* se réserve le droit d'étendre la portée de cet article aux droits relatifs à toutes les ressources naturelles.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

12. Le *Mexique* se réserve le droit d'étendre la portée de la définition de bien immobilier à tout droit d'utilisation ou de jouissance d'un bien immobilier situé dans un État Contractant lorsque ce droit d'utilisation ou de jouissance se rattache à un accord de temps partagé parce qu'un tel droit ne constitue pas un bien immobilier selon son droit interne.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

13. L'*Estonie* se réserve le droit d'inclure dans la définition de l'expression « biens immobiliers » tout droit d'action concernant un bien immobilier car un tel droit d'action peut ne pas être inclus dans la définition que son droit national attache à ce terme.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

14. *Israël* se réserve le droit d'inclure au paragraphe 2 les mots "une option ou un droit similaire d'acquérir un bien immobilier ».

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté

par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Toutes les Conventions de double imposition en vigueur accordent le droit d'imposer le revenu des biens immobiliers à l'État de la source, c'est-à-dire à l'État dans lequel est situé le bien immobilier qui produit ce revenu. Cette pratique uniforme des Conventions tient au fait qu'il y a toujours un lien économique très étroit entre la source du revenu et l'État de la source. Le règle posée au paragraphe 1 de l'article est conforme à cette pratique. »

Paragraphe 2 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. En définissant la notion de biens immobiliers par référence au droit national de l'État où le bien est situé, ainsi que le prévoit le paragraphe 2, on réduit les difficultés d'interprétation qui peuvent surgir sur la question de savoir si un bien ou un droit doit être considéré ou non comme bien immobilier. Toutefois l'article mentionne spécifiquement les biens et droits qui doivent toujours être considérés comme biens immobiliers. En fait, ces biens et droits sont déjà assimilés à des biens immobiliers selon le droit ou la réglementation fiscale de la plupart des pays Membres de l'O.C.D.E. Inversement, l'article spécifie que les navires, les bateaux et les aéronefs ne seront jamais considérés comme biens immobiliers. Aucune disposition spéciale n'a été prévue concernant le revenu des créances garanties par gage immobilier, la question étant réglée dans le cadre de l'article 11 concernant l'imposition des intérêts. »

Paragraphe 2.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions posées par les permis/crédits d'émission au regard des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014).

Paragraphe 3 : Amendé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Problèmes conventionnels relatifs aux fonds d'investissements immobilier » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008). Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe 3 de l'article, la règle générale s'applique quelle que soit la forme d'exploitation des biens immobiliers. Il ressort également des paragraphes 3 et 4 que les dispositions de l'article s'appliquent non seulement aux revenus des exploitations agricoles et forestières, mais également aux revenus de biens immobiliers des entreprises industrielles, commerciales ou autres, et aux revenus des biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession libérale. »

Paragraphe 4 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. Il est à noter à cet égard que le droit d'imposition de l'État de la source a priorité sur le droit d'imposition de l'autre État et s'exerce aussi lorsque, dans le cas d'une entreprise ou d'activités autres que les activités industrielles et commerciales, les revenus ne proviennent qu'indirectement de biens immobiliers. Ceci n'empêche pas que les revenus de biens immobiliers, s'ils sont obtenus par l'intermédiaire d'un établissement stable, soient traités comme revenus d'une entreprise commerciale ou industrielle, mais garantit que les revenus de biens immobiliers seront imposés dans l'État où ils se trouvent, également dans le cas où ces biens ne font pas partie d'un établissement stable situé dans cet État. Il est aussi à noter que les dispositions de l'article ne préjugent pas l'application des règles du droit interne en ce qui concerne la manière dont les revenus des biens immobiliers doivent être imposés. »

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. Il est à noter à cet égard que le droit d'imposition de l'État de la source a la priorité vis-à-vis d'autres droits d'imposition, et joue aussi dans le cas où, dans le cadre d'une entreprise ou d'activités autres que les activités industrielles et commerciales, les revenus ne proviennent qu'indirectement de biens immobiliers. Ceci n'empêche pas que les revenus de biens immobiliers, s'ils sont obtenus par l'intermédiaire d'un établissement stable, soient traités comme revenus d'une entreprise commerciale ou industrielle, mais garantit que les revenus de biens immobiliers seront imposés dans l'État où ils se trouvent, également dans le cas où ces biens ne font pas partie d'un établissement stable situé dans cet État. Il est aussi à noter que les dispositions de l'article ne préjugent pas l'application des règles les du droit fiscal interne en ce qui concerne la manière dont les revenus des biens immobiliers doivent être imposés. »

Paragraphe 5 : Ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 6 : Ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 7 : Ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 8 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 9 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 10 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 11 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 12 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 13 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 14 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

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

I. Remarques préliminaires

1. Cet article attribue les compétences fiscales concernant les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant dans la mesure où ces bénéfices ne sont pas soumis à des dispositions différentes en vertu d'autres articles de la Convention. Il prend en compte le principe de base selon lequel, à moins qu'une entreprise d'un État contractant ne dispose d'un établissement stable situé dans l'autre État, les bénéfices de cette entreprise ne peuvent être imposés par cet autre État à moins que ces bénéfices ne relèvent de catégories spécifiques de revenus pour lesquelles d'autres articles de la Convention attribuent des compétences fiscales à cet autre État.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

2. L'article 5, qui inclut la définition de la notion d'établissement stable, est donc applicable pour déterminer si les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant peuvent être imposés dans l'autre État. Toutefois, cet article n'attribue pas en lui-même des compétences fiscales : lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce ses activités dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est nécessaire de déterminer quels sont, s'ils existent, les bénéfices que l'autre État peut imposer. L'article 7 donne la réponse à cette question en prévoyant que l'autre État peut imposer les bénéfices qui sont attribuables à l'établissement stable.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

2.1 *(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

3. Les principes sur lesquels repose l'article 7, et en particulier le paragraphe 2 de cet article, ont une longue histoire. Lorsque l'OCDE a examiné pour la première fois les critères à utiliser pour l'attribution des bénéfices à un établissement stable, cette question avait été traitée préalablement dans un grand nombre de conventions fiscales et dans divers modèles mis au point par la Société des Nations. Les principes de l'entité distincte et de pleine concurrence, sur lesquels le paragraphe 2 est fondé, avaient déjà été adoptés dans ces conventions et modèles et l'OCDE a jugé qu'il suffisait de réaffirmer ces principes en y apportant quelques légers amendements et modifications, essentiellement à des fins de clarification.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

4. L'expérience pratique a cependant montré qu'il y avait des différences considérables dans l'interprétation de ces principes généraux et des autres

C (7)

dispositions des versions antérieures de l'article 7. Cette absence d'interprétation commune a posé des problèmes de double imposition et de double exonération. Au fil des années, le Comité des affaires fiscales a consacré beaucoup de temps et d'efforts à s'efforcer d'aboutir à une interprétation et à une application plus cohérentes des dispositions de cet article. Des modifications mineures dans la rédaction de l'article et un certain nombre de modifications des Commentaires ont été effectuées à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention fiscale de 1977. Un rapport qui traitait cette question dans le cas spécifique des banques a été publié en 1984[1]. En 1987, notant que la détermination des bénéfices attribuables à un établissement stable pouvait donner lieu à une certaine incertitude, le Comité a entrepris un examen de la question qui a abouti à l'adoption, en 1993, du rapport intitulé « Attribution de revenu aux établissements stables »[2] et à des modifications ultérieures des Commentaires.

(Renuméroté et amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

5. Malgré ces travaux, les pratiques des pays de l'OCDE et des pays non-membres concernant l'attribution de bénéfices aux établissements stables et l'interprétation de l'article 7 par ces pays ont continué à faire apparaître des différences considérables. Le Comité a reconnu la nécessité d'assurer une plus grande certitude aux contribuables : dans son rapport intitulé *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*[3] (ci-après « Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert »), il a indiqué que des travaux subséquents porteraient sur l'application du principe de pleine concurrence aux établissements stables. Ces travaux ont abouti, en 2008, à un rapport intitulé *Attribution de bénéfices aux établissements stables*[4] (ci-après intitulé « le Rapport 2008 »).

(Renuméroté et amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

6. L'approche développée dans le Rapport 2008 n'était limitée ni par l'intention initiale, ni par les pratiques et l'interprétation antérieures de l'article 7. L'accent était plutôt mis sur la formulation de la méthode la plus appropriée pour l'attribution de bénéfices à un établissement stable en vertu de l'article 7 étant donné les échanges et opérations multinationaux qui ont

1 « L'imposition des entreprises bancaires multinationales », dans *Prix de transfert et entreprises multinationales, trois études de cas*, OCDE, Paris, 1984.

2 *Attribution de revenu aux établissements stables*, Questions de fiscalité internationale n° 5, OCDE, Paris, 1994 ; reproduit à la page R(13)-I du volume II.

3 La version originale de ce rapport a été approuvée par le Conseil de l'OCDE le 27 juin 1995 et a été amendée à plusieurs reprises par la suite. Ce rapport est publié par l'OCDE sous le titre *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*.

4 Disponible à http://www.oecd.org/tax/transferpricing/41031455.pdf.

lieu de nos jours. Lorsqu'il a approuvé le Rapport 2008, le Comité a estimé que les conclusions de ce rapport représentaient une amélioration de l'approche utilisée pour l'attribution de bénéfices aux établissements stables par rapport à la situation précédente. Il a toutefois reconnu qu'il existait des différences entre certaines de ces conclusions et l'interprétation de l'article 7 donnée antérieurement dans ces Commentaires.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

7. Afin d'offrir aux administrations fiscales et aux contribuables le maximum de certitude sur la manière dont les bénéfices doivent être attribués à des établissements stables, le Comité a donc décidé que l'ensemble des conclusions du Rapport 2008 devraient se refléter dans une nouvelle version de l'article 7, accompagnée de nouveaux Commentaires, qui sera utilisée pour négocier de nouvelles conventions ou des modifications aux conventions existantes. De plus, afin d'offrir encore plus de certitude pour l'interprétation des conventions déjà conclues sur le libellé antérieur de l'article 7, le Comité a décidé que des Commentaires révisés devaient également être préparés pour cette version antérieure de l'article afin de tenir compte des conclusions du rapport qui ne sont pas en contradiction avec les Commentaires tels qu'ils se lisaient avant l'adoption du Rapport 2008.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8. La nouvelle version de l'article qui apparaît maintenant dans le Modèle de Convention fiscale a été approuvée en 2010. Au même moment, le Comité a approuvé une version révisée du Rapport 2008 afin de permettre que les conclusions de ce rapport puissent être lues en harmonie avec les nouvelles rédaction et numérotation des dispositions de cette nouvelle version de l'article. Même si les conclusions et interprétations inclues dans le rapport révisé qui a été adopté en 2010[1] (ci-après « le Rapport ») sont identiques à celles du Rapport 2008, il est tenu compte, dans cette version révisée, de la rédaction actuelle de l'article (l'annexe à ces Commentaires inclut, pour référence historique, la version antérieure de l'article 7 et de ces Commentaires révisés, tels qu'ils se lisaient avant l'approbation de la nouvelle version de l'article).

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

9. La version actuelle de l'article reflète donc l'approche développée dans le Rapport et doit être interprété à la lumière des conclusions qui y figurent. Le rapport traite de l'attribution de bénéfices aux établissements stables en général (Partie I du Rapport) et, en particulier, aux établissements stables d'entreprises opérant dans le secteur financier, secteur dans lequel une

1 *Attribution de bénéfices aux établissements stables*, OCDE, Paris, 2010.

grande partie des opérations se font par l'intermédiaire d'établissements stables (Partie II du Rapport, qui traite des établissements stables des banques, Partie III, qui traite des établissements stables des entreprises effectuant des transactions mondialisées et Partie IV, qui traite des établissements stables d'entreprises exerçant des activités d'assurance).

C (7)

(Renuméroté et amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

II. Commentaires des dispositions de l'article

Paragraphe 1

10. Le paragraphe 1 contient les règles d'attribution des compétences fiscales concernant les bénéfices des entreprises de chaque État contractant. En premier lieu, il stipule qu'à moins qu'une entreprise d'un État contractant ne dispose d'un établissement stable situé dans l'autre État, les bénéfices de cette entreprise ne peuvent être imposés par cet autre État. En second lieu, il prévoit que si une telle entreprise exerce son activité dans l'autre État par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, les bénéfices qui sont attribuables à l'établissement stable, déterminés conformément au paragraphe 2, sont imposables dans cet autre État. Toutefois, ainsi qu'il est expliqué ci-dessous, le paragraphe 4 limite l'application de ces dispositions en prévoyant que l'article 7 n'a pas d'incidence sur l'application d'autres articles de la Convention qui prévoient des règles spécifiques pour certaines catégories de bénéfices (par exemple ceux qui sont tirés de l'exploitation de navires et aéronefs en trafic international) ou pour certaines catégories de revenus qui peuvent également constituer des bénéfices (par exemple les revenus obtenus par une entreprise au titre des activités personnelles d'un artiste ou d'un sportif).

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

10.1 *(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

11. Le premier principe sur lequel repose le paragraphe 1, à savoir que les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne doivent pas être imposés dans l'autre État à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans cet autre État par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, s'applique depuis longtemps et reflète le consensus international selon lequel, en règle générale, une entreprise d'un État ne peut être vraiment considérée comme participant à la vie économique d'un autre État au point de tomber sous sa juridiction fiscale qu'à partir du moment où elle a un établissement stable dans cet État.

(Renuméroté et amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

12. Le second principe, qui est énoncé dans la deuxième phrase du paragraphe, est que le droit d'imposer de l'État où l'établissement stable est situé ne s'étend pas aux bénéfices que l'entreprise peut tirer de cet État mais qui ne sont pas attribuables à l'établissement stable. C'est là une question sur laquelle, dans le passé, des divergences de vues se sont fait jour, quelques pays ayant appliqué, il y a plusieurs années, le principe de l'existence d'une « force d'attraction » générale en vertu duquel les revenus tels que les autres bénéfices d'entreprise, dividendes, intérêts et redevances tirés de sources situées sur leur territoire étaient imposables en totalité dans ces pays dès lors que le bénéficiaire y possédait un établissement stable et ce, même lorsque ces revenus n'étaient manifestement pas attribuables à l'établissement stable. Même si certaines conventions fiscales bilatérales prévoient une règle anti-abus de portée limitée fondée sur une conception restreinte de la force d'attraction s'appliquant uniquement aux bénéfices d'entreprise tirés d'activités similaires à celles exercées par un établissement stable, l'approche de la force d'attraction générale décrite précédemment est désormais rejetée dans la pratique internationale en matière de conventions fiscales. Le principe qui est à présent généralement accepté dans les conventions de double imposition repose sur l'idée que, pour imposer les bénéfices réalisés par une entreprise étrangère dans un pays déterminé, les autorités fiscales de ce pays devraient considérer une par une les diverses sources des bénéfices que l'entreprise tire de leur pays et appliquer à chacune le critère de l'établissement stable sous réserve de l'application éventuelle des autres articles de la Convention. Cette solution permet d'adopter des méthodes d'administration de l'impôt et de discipline fiscale plus simples et plus efficaces et correspondant mieux à la conduite courante des affaires. À l'époque moderne, l'organisation des affaires est fort complexe. Il existe un grand nombre de sociétés dont chacune exerce des activités très diverses et notamment des activités d'entreprise très étendues dans de nombreux pays. Une société peut créer un établissement stable dans un autre pays par l'intermédiaire duquel elle réalise des activités manufacturières tandis qu'une partie différente de la même société vend des produits ou articles manufacturés différents dans cet autre pays par l'intermédiaire d'agents indépendants. La société peut avoir des raisons commerciales parfaitement valables pour procéder ainsi fondées, par exemple, sur la structure historique de son activité ou sur des motifs de convenance sur le plan commercial. Si le pays dans lequel l'établissement stable est situé souhaite pousser l'insistance jusqu'à vouloir rechercher minutieusement à déterminer et à imposer la part de bénéfice attribuable à chaque transaction effectuée par l'intermédiaire d'agents indépendants, en vue d'ajouter ce bénéfice aux bénéfices de l'établissement stable, une telle démarche pourrait gêner sérieusement les

activités commerciales ordinaires et serait contraire aux objectifs de la Convention.

(Renuméroté et amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

12.1 *(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

C (7)

12.2 *(Supprimé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

13. Comme l'indique la deuxième phrase du paragraphe 1, les bénéfices qui sont attribuables à l'établissement stable sont déterminés conformément aux dispositions du paragraphe 2, qui indique le sens à donner aux mots « bénéfices qui sont attribuables à l'établissement stable » figurant au paragraphe 1. Comme le paragraphe 1 n'attribue des compétences fiscales à l'État dans lequel est situé l'établissement stable qu'en ce qui concerne les bénéfices attribuables à cet établissement stable, ce paragraphe empêche donc cet État, sous réserve de l'application d'autres articles de la Convention, d'imposer l'entreprise de l'autre État contractant sur des bénéfices qui ne sont pas attribuables à l'établissement stable.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

14. L'objet du paragraphe 1 est de définir les limites du droit, pour un État contractant, d'imposer les bénéfices tirés de leur activité par les entreprises de l'autre État contractant. En revanche, ce paragraphe ne restreint pas le droit d'un État contractant d'imposer ses propres résidents au terme de dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées figurant dans sa législation nationale même si l'impôt ainsi appliqué à ces résidents peut être calculé par référence à la partie des bénéfices d'une entreprise qui est résidente de l'autre État contractant qui est attribuable à la participation de ces résidents dans cette entreprise. L'impôt ainsi appliqué par un État à ses propres résidents ne réduit pas les bénéfices de l'entreprise de l'autre État et on ne saurait donc considérer qu'il est prélevé sur ces bénéfices (voir aussi paragraphe 23 des Commentaires sur l'article 1 et paragraphes 37 à 39 des Commentaires sur l'article 10).

(Renuméroté et amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

15. Le paragraphe 2 indique la règle de base à appliquer pour déterminer les bénéfices qui sont attribuables à un établissement stable. Selon ce paragraphe, ces bénéfices sont ceux que l'établissement aurait pu réalisé s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par l'intermédiaire de l'établissement stable et d'autres parties de l'entreprise.

En outre, le paragraphe précise que cette règle s'applique en ce qui concerne les opérations internes effectuées entre l'établissement stable et les autres parties de l'entreprise.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

15.1 *(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

15.2 *(Supprimé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

15.3 *(Supprimé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

15.4 *(Supprimé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

16. La méthode de base indiquée dans le paragraphe pour déterminer les bénéfices qui sont attribuables à l'établissement stable consiste donc à déterminer ces bénéfices dans l'hypothèse fictive où l'établissement stable est une entreprise distincte et que celle-ci est indépendante du reste de l'entreprise dont elle fait partie ainsi que de toute autre personne. La seconde partie de cette fiction correspond au principe de pleine concurrence qui est également applicable, en vertu des dispositions de l'article 9, en vue d'ajuster les bénéfices d'entreprises associées (voir paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 9).

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

17. Le paragraphe 2 ne cherche pas à répartir les bénéfices globaux de l'ensemble de l'entreprise entre l'établissement stable et les autres parties de l'entreprise mais prévoit au contraire que les bénéfices attribuables à un établissement stable doivent être déterminés comme s'il s'agissait d'une entreprise distincte. Des bénéfices peuvent donc être attribués à un établissement stable même si l'entreprise dans son ensemble n'a jamais réalisé de bénéfices. À l'inverse, le paragraphe 2 peut conduire à n'attribuer aucun bénéfice à un établissement stable même si l'entreprise dans son ensemble a réalisé des bénéfices.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

17.1 *(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

17.2 *(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

17.3 *(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

17.4 *(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

17.5 *(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

17.6 *(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

17.7 *(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

18. À l'évidence, cependant, lorsqu'une entreprise d'un État contractant dispose d'un établissement stable dans l'autre État contractant, le premier État a intérêt à ce que les directives énoncées au paragraphe 2 soient correctement appliquées par l'État où l'établissement stable est situé. Étant donné que ces directives s'appliquent aux deux États contractants, l'État de l'entreprise doit, conformément aux dispositions de l'article 23 A ou 23 B, éliminer la double imposition des bénéfices correctement attribués à l'établissement stable (voir le paragraphe 27 ci dessous). En d'autres termes, si l'État où se situe l'établissement stable cherche à imposer des bénéfices qui ne sont pas attribuables à cet établissement stable aux termes de l'article 7, on risque d'aboutir à une situation de double imposition des bénéfices qui ne devraient correctement être imposés que dans l'État de l'entreprise.

C (7)

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

18.1 *(Supprimé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

18.2 *(Supprimé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

18.3 *(Supprimé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

19. Comme l'indiquent les paragraphes 8 et 9 ci-dessus, l'article 7, dans ses termes actuels, reflète l'approche développée dans le rapport adopté par le Comité des affaires fiscales en 2010. Ce Rapport traitait principalement de l'application de la fiction de l'entreprise distincte et indépendante sur laquelle repose le paragraphe 2 et le principal objet des modifications apportées à ce paragraphe à la suite de l'adoption du Rapport était de s'assurer que la détermination des bénéfices attribuables à un établissement stable suivait la méthode proposée dans le Rapport. Le Rapport fournit donc des indications détaillées sur la manière dont les bénéfices attribuables à un établissement stable doivent être déterminés selon les dispositions du paragraphe 2.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

20. Comme l'explique le Rapport, l'attribution de bénéfices à un établissement stable en vertu du paragraphe 2 résultera du calcul des bénéfices (ou des pertes) résultant de l'ensemble de ses activités, y compris les transactions avec des entreprises indépendantes, les transactions avec des entreprises associées (en appliquant directement les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert) et les opérations internes avec d'autres parties de l'entreprise. Cette analyse comporte deux étapes qui sont décrites ci-dessous. L'ordre dans lequel sont présentés les éléments composant chacune de ces deux étapes ne doit pas être interprété comme étant normatif, les divers éléments pouvant être liés entre eux (par exemple, le risque est attribué initialement à un établissement stable du fait qu'il exerce les fonctions humaines importantes pertinentes à la prise de risques, mais la

prise en compte et la qualification d'opérations internes ultérieures entre l'établissement stable et une autre partie de l'entreprise gérant le risque peuvent donner lieu au transfert de ce risque et du capital qui permet de l'assumer à cette autre partie de l'entreprise).

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

21. Dans le cadre de la première étape, il est procédé à une analyse fonctionnelle et factuelle qui aboutira à :

— l'attribution à l'établissement stable, le cas échéant, des droits et obligations résultant des transactions effectuées entre l'entreprise dont il fait partie et des entreprises distinctes ;

— l'identification des fonctions humaines importantes pertinentes à l'attribution de la propriété économique d'actifs, et l'attribution de la propriété économique d'actifs à l'établissement stable ;

— l'identification de fonctions humaines importantes pertinentes à la prise de risques et l'attribution de risques à l'établissement stable ;

— l'identification d'autres fonctions de l'établissement stable ;

— la prise en compte et la détermination de la nature des opérations internes entre l'établissement stable et les autres parties de la même entreprise qui peuvent être dûment prises en compte après avoir satisfait au critère du seuil mentionné au paragraphe 26 ; et

— l'attribution de capital sur la base des actifs et des risques attribués à l'établissement stable.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

22. Dans le cadre de la seconde étape, les prix de toutes les transactions avec des entreprises associées attribuées à l'établissement stable sont fixés conformément aux indications données par les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert et ces Principes sont appliqués par analogie aux opérations internes entre l'établissement stable et les autres parties de l'entreprise à laquelle il appartient. Ce processus comporte la fixation de prix de pleine concurrence des opérations internes qui ont été prises en compte par :

— la détermination de la comparabilité entre les opérations internes et des transactions sur le marché libre, effectuée en appliquant directement les facteurs de comparabilité des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (caractéristiques des biens ou services, conditions économiques et stratégies des entreprises) ou par analogie (analyse fonctionnelle, clauses contractuelles) compte tenu de la situation factuelle particulière de l'établissement stable ; et

— l'application par analogie des méthodes des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert afin de déterminer une rémunération de pleine concurrence au titre des opérations internes entre l'établissement stable et le reste de l'entreprise, compte tenu des fonctions exercées par l'établissement stable et les autres parties de l'entreprise et des actifs et risques qui leur sont respectivement attribués.

C (7)

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

23. Chacune de ces opérations est examinée plus en détail dans le Rapport, notamment en ce qui concerne l'attribution de bénéfices aux établissements stables d'entreprises opérant dans le secteur financier, secteur dans lequel une grande partie des opérations se font par l'intermédiaire d'établissements stables (voir la Partie II du Rapport, qui traite des établissements stables des banques, la Partie III, qui traite des établissements stables des entreprises effectuant des transactions mondialisées et la Partie IV, qui traite des établissements stables d'entreprises exerçant des activités d'assurance).

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

24. Le paragraphe 2 se réfère expressément aux opérations internes entre l'établissement stable et les autres parties de l'entreprise à laquelle il appartient afin de souligner que la fiction de l'entreprise distincte et indépendante du paragraphe suppose que ces opérations internes soient traitées de la même manière que des transactions similaires effectuées entre entreprises indépendantes. Cette référence spécifique aux opérations internes entre l'établissement stable et d'autres parties de l'entreprise ne limite cependant pas le champ d'application du paragraphe. Lorsqu'une transaction qui a lieu entre l'entreprise et une entreprise associée a une incidence directe sur la détermination des bénéfices attribuables à l'établissement stable (par exemple lorsque celui-ci acquiert d'une entreprise associée des biens qui seront vendus par son intermédiaire) le paragraphe 2 prévoit aussi qu'aux fins du calcul des bénéfices attribuables à l'établissement stable, les conditions de la transaction soient ajustées, si nécessaire, pour correspondre aux conditions d'une transaction similaire entre des entreprises indépendantes. Supposons, par exemple, que l'établissement stable situé dans l'État S d'une entreprise de l'État R acquiert des biens auprès d'une entreprise associée de l'État T. Si le prix prévu dans le contrat entre les deux entreprises associées excède celui qui aurait été convenu entre des entreprises indépendantes, le paragraphe 2 de l'article 7 de la convention entre l'État R et l'État S autorise l'État S à ajuster les bénéfices attribuables à l'établissement stable afin qu'ils tiennent compte de ce qu'une entreprise distincte et indépendante aurait payé pour ces biens. Dans ce cas, l'État R aura également la possibilité d'ajuster les bénéfices de l'entreprise située sur son territoire en vertu du paragraphe 1 de l'article 9 de

la convention entre l'État R et l'État T, ce qui déclenchera l'application du mécanisme d'ajustement corrélatif du paragraphe 2 de l'article 9 de cette convention.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

25. Les opérations internes entre un établissement stable et les autres parties de l'entreprise dont il fait partie n'ont pas de conséquence juridique pour l'entreprise dans son ensemble. Il est donc nécessaire d'examiner ces opérations internes plus attentivement que les transactions entre deux entreprises associées. Cela suppose également un examen plus minutieux de la documentation (en l'absence inévitable, par exemple, de contrats juridiquement contraignants) qui pourrait exister par ailleurs.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

26. Il n'est généralement pas prévu d'imposer des obligations en matière de documentation pour les opérations internes qui soient plus lourdes que celles qui s'appliquent aux transactions intervenues entre entreprises associées. De surcroît, comme c'est le cas de la documentation relative aux prix de transfert dont il est question dans les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, les obligations en matière de documentation ne doivent pas se traduire pour le contribuable par des coûts et des charges disproportionnés au regard des circonstances. Malgré cela, compte tenu de la nature spécifique d'une opération interne, des pays peuvent vouloir exiger des contribuables qu'ils établissent clairement que cette opération interne doive être prise en compte. Par exemple, un document comptable et autre documentation préparés au même moment faisant apparaître une opération interne qui a pour effet de transférer des risques, des responsabilités et des avantages significatifs sur le plan économique constitueraient un point de départ utile pour l'attribution de bénéfices. Les contribuables sont encouragés à préparer une telle documentation dans la mesure où elle permettra de réduire considérablement les risques de dispute concernant l'application de l'approche. Les administrations fiscales tiendront alors compte de cette documentation, nonobstant son absence de valeur juridique, dans la mesure où :

— la documentation est cohérente avec la substance économique des activités menées par l'entreprise que montre l'analyse fonctionnelle et factuelle ;

— les modalités de l'opération interne qui font l'objet d'une documentation, prises dans leur ensemble, ne sont pas différentes de celles dont auraient convenu des entreprises indépendantes comparables ayant un comportement commercial rationnel ou, si elles diffèrent, la structure exposée dans la documentation du contribuable

n'empêche pas de fait l'administration fiscale de déterminer un prix de transfert approprié ; et

— l'opération interne exposée dans la documentation du contribuable ne viole pas les principes de l'approche présentée dans le Rapport, par exemple en prétendant transférer les risques de manière à les séparer des fonctions.

C (7)

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

27. Le début du paragraphe 2 ainsi que les mots « dans chaque État contractant » indiquent que ce paragraphe s'applique non seulement en vue de déterminer les bénéfices que l'État contractant dans lequel l'établissement stable est situé peut imposer conformément à la dernière phrase du paragraphe 1 mais aussi pour l'application des articles 23 A et 23 B par l'autre État contractant. Lorsqu'une entreprise de l'un des États exerce son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'autre État, le premier État mentionné doit soit exempter les bénéfices qui sont attribuables à l'établissement stable (article 23 A), soit accorder un crédit au titre des impôts prélevés par l'autre État sur ces bénéfices (article 23 B). Selon ces deux articles, cet État doit donc déterminer les bénéfices attribuables à l'établissement stable afin d'accorder l'allégement de la double imposition et il est tenu de suivre les dispositions du paragraphe 2 à cette fin.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

28. La fiction d'une entreprise distincte et indépendante qui est prévue par le paragraphe 2 est limitée à la détermination des bénéfices qui sont attribuables à un établissement stable. Elle ne s'étend pas à la création d'un revenu notionnel de l'entreprise qu'un État contractant pourrait imposer en tant que tel en vertu de sa législation nationale en soutenant que ce revenu est couvert par un autre article de la Convention qui, en vertu du paragraphe 4 de l'article 7, autorise l'imposition de ces revenus nonobstant le paragraphe 1 de cet article. Supposons, par exemple, que les circonstances d'un cas particulier justifient que l'on envisage d'attribuer au siège social la propriété économique d'un bâtiment utilisé par l'établissement stable (voir paragraphe 75 de la Partie I du Rapport). Dans un tel cas, le paragraphe 2 pourrait exiger la déduction d'un loyer notionnel dans la détermination des bénéfices de l'établissement stable. Toutefois, cette fiction ne pourrait être interprétée comme donnant naissance à un revenu immobilier aux fins de l'article 6. En effet, la fiction prévue par le paragraphe 2 ne modifie pas la nature des revenus obtenus par l'entreprise ; elle s'applique simplement pour déterminer les bénéfices attribuables à l'établissement stable aux fins des articles 7, 23 A et 23 B. De même, le fait qu'en vertu du paragraphe 2, des charges d'intérêts notionnels puissent être déduites pour déterminer les bénéfices attribuables à un établissement stable ne signifie pas que des intérêts aient été payés à

l'entreprise dont cet établissement fait partie aux fins des paragraphes 1 et 2 de l'article 11. La fiction de l'entreprise distincte et indépendante ne s'étend pas à l'article 11 et, aux fins de cet article, une partie d'une entreprise ne peut être considérée comme ayant payé des intérêts à une autre partie de la même entreprise. Il est cependant clair que si des intérêts payés par une entreprise à une tierce personne se rapportent à une dette contractée pour un établissement stable de l'entreprise et que cet établissement stable en supporte la charge, ce paiement d'intérêts réels peut, conformément au paragraphe 2 de l'article 11, être imposé par l'État dans lequel l'établissement stable est situé. Par ailleurs, lorsqu'un transfert d'actifs entre un établissement stable et le reste de l'entreprise est traité comme une opération interne aux fins du paragraphe 2 de l'article 7, l'article 13 n'interdit pas aux États d'imposer les bénéfices ou les gains qui sont supposés se produire en relation avec une telle opération, à la condition toutefois qu'une telle imposition soit conforme à l'article 7 (voir paragraphes 4, 8 et 10 des Commentaires sur l'article 13).

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

29. Certains États considèrent que, sur le plan de la politique fiscale, la fiction de l'entreprise distincte et indépendante qui est prévue par le paragraphe 2 ne devrait pas se limiter à l'application des articles 7, 23 A et 23 B mais devrait s'étendre à l'interprétation et à l'application d'autres articles de la Convention, afin de faire en sorte que les établissements stables soient, dans la mesure du possible, traités de la même manière que les filiales. Ces États peuvent donc considérer que les charges notionnelles relatives à des opérations internes qui, en vertu du paragraphe 2, sont déduites dans le calcul des bénéfices d'un établissement stable devraient être traitées, aux fins d'autres articles de la Convention, de la même manière que des paiements qui seraient effectués par une filiale à sa société-mère. Ces États pourraient donc souhaiter insérer dans leurs conventions fiscales des dispositions en vertu desquelles les charges relatives à des opérations internes devraient être reconnues aux fins des articles 6 et 11 (il y a lieu toutefois de noter que les impôts ne pourront être prélevés conformément à ces dispositions que dans la mesure où cela est prévu par le droit interne). Une autre possibilité serait pour ces États de prévoir qu'une opération interne ne pourra être prise en compte dans le cas où une transaction équivalente entre deux entreprises distinctes générerait un revenu auquel l'article 6 ou 11 s'appliquerait (dans cette situation, il sera toutefois important de prévoir qu'une quote-part appropriée des dépenses relatives à ce qui aurait par ailleurs été admis comme opération interne soit attribuée à la partie de l'entreprise qui est concernée). Les États qui examinent la possibilité d'appliquer ces solutions devraient toutefois tenir compte du fait qu'en raison des circonstances particulières applicables aux charges d'intérêts notionnels entre les différentes parties d'une entreprise

financière (une banque, par exemple), les opérations internes qui génèrent de tels intérêts notionnels ont été admises de longue date et même avant l'adoption de la présente version de l'article.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

C (7)

30. Le paragraphe 2 détermine les bénéfices qui sont attribuables à un établissement stable aux fins des dispositions du paragraphe 1 qui répartissent les compétences fiscales concernant ces bénéfices. Une fois que les bénéfices attribuables à un établissement stable ont été déterminés conformément au paragraphe 2 de l'article 7, il appartient au droit interne de chaque État contractant de déterminer s'il y a lieu d'imposer ces bénéfices et de quelle manière, sous réserve de se conformer aux conditions imposées par le paragraphe 2 et les autres dispositions de la Convention. Le paragraphe 2 ne traite pas la question de savoir si les dépenses sont déductibles lors du calcul du revenu imposable de l'entreprise dans chacun des États contractants. La question des conditions de déductibilité des dépenses est du ressort du droit interne, sous réserve des dispositions de la Convention et, en particulier, du paragraphe 3 de l'article 24 (voir paragraphes 33 et 34 ci-dessous).

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

31. Ainsi, malgré le fait que des règles de droit interne selon lesquelles les opérations internes ne devraient pas être admises aux fins de la détermination des bénéfices attribuables à un établissement stable selon le paragraphe 2, ou selon lesquelles aucune déduction ne serait accordée à l'égard de dépenses qui n'auraient pas été exposées exclusivement pour les fins poursuivies par l'établissement stable, seraient clairement contraires au paragraphe 2, des règles de droit interne qui interdisent la déduction de certains types de dépenses (les frais de représentation, par exemple) ou qui prévoient à quel moment une dépense peut être déduite ne sont pas concernées par le paragraphe 2. Cette distinction soulève cependant des questions difficiles, notamment en ce qui concerne des restrictions imposées par le droit interne en fonction du moment où une dépense où un élément de revenu est réellement payé. Dans la mesure où, par exemple, une opération interne ne donne pas lieu à un transfert ou paiement réel entre deux personnes, l'application de telles restrictions imposées par le droit interne devraient généralement tenir compte de la nature d'une opération interne et, par conséquent, un tel transfert ou paiement devrait être considéré comme ayant eu lieu comme s'il avait été effectué entre deux personnes distinctes.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

32. Les différences entre les législations internes des deux États concernant des questions telles que les taux d'amortissement, le moment où un revenu doit être pris en compte et les restrictions à la déductibilité de certaines

dépenses, se traduiront normalement par un montant de revenu imposable différent dans chaque État même si, aux fins de la Convention, le montant des bénéfices attribuables à l'établissement stable aura été calculé sur la base du paragraphe 2 dans les deux États (voir aussi paragraphes 39 à 43 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B). Par conséquent, même si le paragraphe 2 s'applique également à l'État contractant dans lequel l'établissement stable est situé (aux fins du paragraphe 1) et à l'autre État contractant (aux fins du l'article 23 A ou 23 B), il est probable que le montant du revenu imposable sur lequel l'entreprise d'un État contractant sera taxée dans l'État où elle dispose d'un établissement stable sera, pour une période donnée, différent du revenu imposable au titre duquel le premier État devra accorder un allégement en vertu l'articles 23 A ou 23 B. Par ailleurs, cette différence sera permanente dans la mesure où elle est attribuable à des différences de droit interne portant sur les catégories de dépenses donnant lieu à déduction plutôt qu'à des différences portant sur le moment où une dépense doit être prise en compte.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

33. En imposant les bénéfices attribuables à un établissement stable situé sur son territoire, un État contractant devra cependant tenir compte des dispositions du paragraphe 3 de l'article 24. Ce paragraphe requiert notamment que les dépenses soient déductibles dans les mêmes conditions, qu'elles soient encourues aux fins d'un établissement stable situé dans un État contractant ou d'une entreprise de cet État. Comme l'indique le paragraphe 40 des Commentaires sur l'article 24 :

> Il faut accorder aux établissements stables la même faculté qu'aux entreprises résidentes de déduire les charges d'exploitation dont la législation fiscale autorise en général la déduction du bénéfice imposable. Cette déduction doit être permise sans autres restrictions que celles également imposées aux entreprises résidentes.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

34. La condition imposée par le paragraphe 3 de l'article 24 est la même quelle que soit la manière dont les dépenses encourues par une entreprise pour le bénéfice d'un établissement stable sont prises en compte aux fins du paragraphe 2 de l'article 7. Dans certains cas, il n'y aura pas lieu de considérer qu'une opération interne a eu lieu entre différentes parties de l'entreprise. Dans de tels cas, les dépenses encourues par une entreprise aux fins des activités exercées par l'établissement stable seront directement déduites en vue de déterminer les bénéfices de celui-ci (par exemple, le salaire d'un ouvrier local du bâtiment engagé et rémunéré au niveau local pour travailler exclusivement sur un chantier de construction qui constitue un établissement stable d'une entreprise étrangère). Dans d'autres cas, les dépenses encourues

C (7)

par l'entreprise seront imputées à des fonctions exercées en totalité ou en partie au profit de l'établissement stable par d'autres parties de l'entreprise et une déduction d'un montant approprié sera effectuée en vue de déterminer les bénéfices attribuables à l'établissement stable (par exemple les frais généraux liés aux fonctions administratives exercées par le siège au profit de l'établissement stable). Dans les deux cas, le paragraphe 3 de l'article 24 prévoit qu'en ce qui concerne l'établissement stable, les dépenses devront être déductibles dans les mêmes conditions que celles qui sont applicables à une entreprise de cet État. Par conséquent, toute dépense encourue directement ou indirectement par l'entreprise pour le bénéfice de l'établissement stable ne doit pas, sur le plan fiscal, être traitée moins favorablement qu'une dépense similaire encourue par une entreprise de cet État. Cette règle s'appliquera indépendamment du fait qu'aux fins du paragraphe 2 de l'article 7, la dépense soit directement attribuée à l'établissement stable (premier exemple) ou soit attribuée à une autre partie de l'entreprise mais prise en compte sous forme d'une charge notionnelle imputée à l'établissement stable (deuxième exemple).

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

35. Le paragraphe 3 de l'article 5 prévoit une règle particulière dans le cas d'une installation fixe d'affaires constituée par un chantier de construction ou de montage. Une installation fixe de cette nature ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois. L'expérience a montré que des difficultés particulières peuvent surgir pour l'attribution de bénéfices à des établissements stables de ce type en vertu de l'article 7.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

36. Ces difficultés surviennent principalement lorsque des marchandises sont fournies, ou des services sont rendus, par d'autres parties de l'entreprise ou par une partie liée en relation avec le chantier de construction ou de montage. Si des difficultés semblables peuvent se présenter avec n'importe quel établissement stable, elles sont particulièrement aiguës dans le cas de chantiers de construction ou de montage. Dans ces conditions, il est nécessaire de veiller avec la plus grande attention au respect du principe général selon lequel les bénéfices sont attribuables à un établissement stable uniquement au titre d'activités exercées par l'entreprise par l'intermédiaire de cet établissement stable.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

37. Lorsque ces marchandises sont, par exemple, fournies par d'autres parties de l'entreprise, les bénéfices générés par l'opération ne proviennent pas des activités exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable et ne lui sont donc pas attribuables. Les bénéfices résultant de la fourniture de

services (tels que planification, conception, établissement de plans ou conseils techniques) par des parties de l'entreprise exerçant leur activité en dehors de l'État où se situe l'établissement stable ne proviennent pas non plus des activités exercées par l'intermédiaire de ce dernier et ne lui sont donc pas attribuables.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

38. L'article 7, dans sa rédaction antérieure à 2010, comportait le paragraphe 3 suivant :

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

Bien que l'objet initial de ce paragraphe ait été de préciser que le paragraphe 2 exige que les dépenses encourues directement ou indirectement pour le bénéfice de l'établissement stable soient prises en compte dans la détermination des bénéfices de ce dernier même si ces dépenses ont été encourues en dehors de l'État où est situé l'établissement stable, il a parfois été interprété comme limitant la déduction des dépenses qui bénéficiaient indirectement à l'établissement stable au montant effectif de ces dépenses.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

39. C'était particulièrement le cas pour les frais généraux d'administration, qui étaient expressément mentionnés dans ce paragraphe. Selon la version précédente du paragraphe 2, telle qu'elle avait été interprétée dans les Commentaires, cela ne posait en général pas de problème dans la mesure où une quote-part des frais généraux d'administration de l'entreprise ne pouvait généralement être imputée à un établissement stable que sur la base des coûts effectifs.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

40. Toutefois, tel qu'il est actuellement rédigé, le paragraphe 2 requiert que les opérations internes par lesquelles une partie de l'entreprise exerce des fonctions au profit de l'établissement stable (par exemple par la fourniture d'une assistance dans la gestion quotidienne) soient prises en compte et se voient appliquer un prix de pleine concurrence. La déduction d'une charge de pleine concurrence au titre de ces opérations internes, par opposition à une déduction limitée au montant effectif des dépenses, est requise par le paragraphe 2. Le paragraphe 3 antérieur a donc été supprimé pour empêcher qu'il soit interprété à tort comme limitant la déduction au montant des dépenses effectivement encourues. Cette suppression n'a pas d'incidence sur la condition selon laquelle, en vertu du paragraphe 2, dans la détermination

des bénéfices attribuables à un établissement stable, toutes les dépenses de l'entreprise, où qu'elles soient encourues, doivent être prises en compte. Selon les circonstances, cela se fera soit par la déduction de tout ou partie de ces dépenses, soit par la déduction d'une charge notionnelle de pleine concurrence dans le cas d'une opération interne entre l'établissement stable et une autre partie de l'entreprise.

C (7)

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

40.1 *(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

40.2 *(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

40.3 *(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

41. L'article 7, dans sa rédaction antérieure à 2010, comportait également une disposition qui autorisait l'attribution de bénéfices à un établissement stable sur la base d'une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise entre ses différentes parties. Toutefois, cette méthode ne pouvait être appliquée que dans la mesure où elle était d'usage dans un État contractant et où le résultat était conforme aux principes de l'article 7. Pour le Comité, les méthodes autres que la répartition des bénéfices totaux d'une entreprise peuvent être appliquées même dans les cas les plus difficiles. Le Comité a donc décidé de supprimer cette disposition puisque son application était devenue exceptionnelle et en raison des inquiétudes dues au fait qu'il était extrêmement difficile de s'assurer que les résultats de son application seraient conformes au principe de pleine concurrence.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

42. En même temps, le Comité a décidé de supprimer une autre disposition qui figurait dans la version précédente de l'article et selon laquelle les bénéfices à attribuer à l'établissement stable devaient être « déterminés chaque année selon la même méthode, à moins qu'il n'existe des motifs valables et suffisants de procéder autrement ». Cette disposition, dont l'objet était d'assurer un traitement continu et cohérent, était appropriée tant qu'il était admis que les bénéfices attribuables à un établissement stable pouvaient être déterminés par des méthodes directes ou indirectes ou même sur la base d'une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise entre ses différentes parties. La nouvelle méthode mise au point par le Comité ne prévoit cependant pas l'application de méthodes si fondamentalement différentes et, par conséquent, une telle disposition n'est plus nécessaire.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

43. Une dernière disposition qui a été retirée de l'article à ce moment prévoyait qu'« [a]ucun bénéfice n'est imputé à un établissement stable du fait qu'il a simplement acheté des marchandises pour l'entreprise ». L'alinéa 4 *d*)

de l'article 5 reconnaît que, lorsqu'une entreprise d'un État contractant utilise dans l'autre État une installation fixe d'affaires aux seules fins d'acheter des marchandises pour son propre compte, son activité sur ce site ne doit pas être considérée comme ayant atteint un niveau qui justifie l'imposition dans cet autre État. Cependant, lorsque l'alinéa 4 *d*) n'est pas applicable parce que d'autres activités sont exercées par l'entreprise au moyen de cette installation d'affaires, qui constitue par conséquent un établissement stable, il y a lieu d'attribuer des bénéfices à toutes les fonctions exercées sur ce site. En effet, si les activités d'achat étaient exercées par une entreprise indépendante, l'acheteur serait rémunéré en échange de ses services dans des conditions de pleine concurrence. Par ailleurs, comme une exemption fiscale limitée aux activités d'achat menées pour le compte de l'entreprise supposerait que les dépenses encourues en vue de l'exercice de ces activités soient exclues dans la détermination des bénéfices de l'établissement stable, une telle exemption poserait des problèmes administratifs. Le Comité a donc estimé qu'une disposition en vertu de laquelle aucun bénéfice ne devrait être attribué à un établissement stable en raison du simple achat de marchandises pour l'entreprise n'était pas compatible avec le principe de pleine concurrence et ne devait pas être insérée dans l'article.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

44. La combinaison des articles 7 (qui limite les compétences fiscales de l'État dans lequel l'établissement stable est situé) et 23 A et 23 B (qui obligent l'autre État à accorder un allégement de la double imposition) garantit qu'il n'y ait pas de double imposition des bénéfices correctement attribuables à l'établissement stable qui ne fasse l'objet d'un allégement. Ce résultat peut obliger les deux États à résoudre des différences basées sur des interprétations divergentes du paragraphe 2 et il est important que de mécanismes soient disponibles pour résoudre ces différences dans la mesure où cela est nécessaire pour éliminer la double imposition.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

45. Comme il a déjà été indiqué, la nécessité, pour les deux États contractants, de parvenir à une approche commune concernant l'application du paragraphe 2 afin d'éliminer les risques de double imposition a conduit le Comité à développer des instructions détaillées concernant l'interprétation de ce paragraphe. Ces instructions sont incluses dans le Rapport, qui est basé sur les Principes applicable en matière de prix de transfert.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

C (7)

46. Les risques de double imposition seront généralement évités du fait que le contribuable déterminera les bénéfices attribuables à l'établissement stable de la même manière dans chaque État contractant et en conformité avec le paragraphe 2 tel qu'interprété dans le Rapport, ce qui permettra d'aboutir au même résultat aux fins de l'article 7 et des articles 23 A et 23 B (voir, cependant, le paragraphe 66). Dans la mesure où chaque État convient que le contribuable a procédé de cette façon, il devrait s'abstenir d'ajuster les bénéfices en vertu du paragraphe 2 de manière à obtenir un résultat différent. C'est ce que montre l'exemple suivant.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

47. Exemple. Une usine située dans l'État R faisant partie d'une entreprise de l'État R a transféré des produits en vue de les vendre à un établissement stable de l'entreprise située dans l'État S. Pour déterminer les bénéfices attribuables à l'établissement stable en vertu du paragraphe 2, le Rapport prévoit qu'une opération interne doit être prise en compte et qu'un prix de pleine concurrence notionnel doit être appliqué à cette opération. La documentation de l'entreprise, qui est conforme à l'analyse fonctionnelle et factuelle et qui a été utilisée par le contribuable comme base de calcul de son revenu imposable dans chaque État, montre qu'une opération interne prenant la forme d'une vente de produits par l'usine située dans l'État R à l'établissement stable situé dans l'État S a eu lieu et qu'un prix notionnel de pleine concurrence de 100 a été utilisé pour déterminer les bénéfices attribuables à l'établissement stable. Les deux États acceptent que la prise en compte de cette opération interne et le prix utilisé par le contribuable sont conformes aux principes du Rapport et des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert. Dans ce cas, les deux États devraient s'abstenir d'ajuster les bénéfices en prenant pour argument qu'un prix de pleine concurrence différent devrait avoir été utilisé ; dès lors qu'il existe un accord sur le fait que le contribuable s'est conformé au paragraphe 2, les administrations fiscales des deux États ne peuvent substituer leur jugement à celui du contribuable en ce qui concerne les conditions de pleine concurrence. Dans cet exemple, le fait que le même prix de pleine concurrence ait été utilisé dans les deux États et que ceux-ci reconnaissent ce prix aux fins de l'application de la Convention permettra de faire en sorte que toute double imposition liée à cette transaction se trouve supprimée en vertu de l'article 23 A ou 23 B.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

48. Dans l'exemple précédent, les deux États acceptent que la prise en compte de cette opération interne et le prix utilisé par le contribuable sont conformes aux principes du Rapport et des Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert. Il est possible, cependant, que les États contractants ne soient pas d'accord sur ces questions. Dans certains cas, le

Rapport et les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert peuvent permettre différentes interprétations du paragraphe 2 et, dans la mesure où une double imposition pourrait par ailleurs résulter de ces différentes interprétations, il est essentiel d'assurer que cette double imposition soit allégée. Le paragraphe 3 inclut le mécanisme qui garantit ce résultat.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

49. Par exemple, comme il est indiqué aux paragraphes 105 à 171 de la Partie I du Rapport, le paragraphe 2 autorise diverses approches afin de déterminer, sur la base de l'attribution d'un capital « libre » à un établissement stable, le montant des dépenses d'intérêts attribuables à cet établissement stable. Le Comité a reconnu que ceci pourrait donner lieu à des difficultés, en particulier pour les entreprises financières. Il a conclu que dans ce cas et dans d'autres cas où les États contractants interprètent le paragraphe 2 différemment et où il est impossible de conclure que l'une ou l'autre de ces interprétations n'est pas en conformité avec le paragraphe 2, il est important d'assurer que toute double imposition qui pourrait potentiellement résulter de cette différence soit éliminée.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

50. Le paragraphe 3 garantit ce résultat. Il est important de noter, cependant, que le nombre de situations dans lesquelles il sera nécessaire d'avoir recours à ce paragraphe est plutôt restreint.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

51. Premièrement, tel qu'expliqué au paragraphe 46 ci-dessus, lorsque le contribuable a déterminé les bénéfices attribuables à l'établissement stable de la même manière dans chaque État contractant et que chaque État convient que le contribuable a procédé de manière conforme au paragraphe 2 tel qu'interprété dans le Rapport, aucun ajustement ne devrait être effectué en vertu du paragraphe 2 de manière à obtenir un résultat différent.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

52. Deuxièmement, le paragraphe 3 n'a pas pour objet de restreindre de quelque façon que ce soit les recours par ailleurs disponibles pour assurer le respect, par chaque État contractant, des obligations qui découlent, pour cet État, des articles 7 et 23 A ou 23 B. Ainsi, si un État contractant détermine les bénéfices attribuables à un établissement stable situé dans cet État d'une manière qui n'est pas conforme au paragraphe 2, le contribuable pourra avoir recours aux recours juridiques de droit interne ainsi qu'à la procédure amiable prévue par l'article 25 pour remédier au fait qu'il n'a pas été imposé conformément aux dispositions de la Convention. Ces recours seront

également disponibles si l'autre État, aux fins de l'application de l'article 23 A ou 23 B, ne détermine pas les bénéfices attribuables à un établissement stable conformément au paragraphe 2 et ne se conforme donc pas aux dispositions de l'article 7.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

C (7)

53. Cependant, lorsque le contribuable n'a pas déterminé les bénéfices attribuables à un établissement stable conformément au paragraphe 2, chaque État a le droit de procéder à un ajustement afin d'assurer le respect des obligations imposées par ce paragraphe. Lorsque l'un des États procède à un ajustement conformément au paragraphe 2, il est certain que ce paragraphe autorise l'autre État à procéder à un ajustement réciproque de manière à éviter la double imposition par l'application combinée du paragraphe 2 et de l'article 23 A ou 23 B (voir le paragraphe 65 ci-dessous). Il est cependant possible que la législation interne de cet autre État (par exemple l'État où l'établissement stable est situé) ne l'autorise pas à procéder à un tel ajustement ou que cet État ne soit pas incité à le faire de lui-même si cela a pour effet de réduire le montant des bénéfices qui étaient antérieurement imposables dans cet État. Il se peut également, comme il est indiqué ci-dessus, que les deux États contractants adoptent des interprétations différentes du paragraphe 2 et qu'il soit impossible de conclure que l'une ou l'autre de ces interprétations n'est pas conforme au paragraphe 2.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

54. Le paragraphe 3 vise ce genre de difficultés. L'exemple suivant montre l'application de ce paragraphe.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

55. Exemple. Une usine située dans l'État R faisant partie d'une entreprise de l'État R a transféré des produits, en vue de leur vente, à un établissement stable de l'entreprise située dans l'État S. Pour déterminer les bénéfices attribuables à l'établissement stable en vertu du paragraphe 2, une opération interne doit être prise en compte et un prix de pleine concurrence notionnel doit lui être appliqué. La documentation de l'entreprise, qui est conforme à l'analyse fonctionnelle et factuelle et qui a été utilisée par le contribuable comme base de calcul de son revenu imposable dans chaque État, indique qu'une opération interne prenant la forme d'une vente de produits par l'usine de l'État R à l'établissement stable de l'État S a eu lieu et qu'un prix notionnel de 90 a été utilisé pour déterminer les bénéfices attribuables à l'établissement stable. L'État S accepte le montant utilisé par le contribuable mais l'État R considère que ce montant est inférieur à ce qu'exigent sa législation interne et le principe de pleine concurrence du paragraphe 2. Il considère que le prix de pleine concurrence approprié qui aurait dû être utilisé est de 110 et ajuste le

montant d'impôt payable dans l'État R en conséquence après avoir réduit le montant de l'exemption (article 23 A) ou du crédit d'impôt (article 23 B) demandé par le contribuable à l'égard des bénéfices attribuables à l'établissement stable. Dans ce cas, comme le prix de la même opération interne a été déterminé comme étant de 90 dans l'État S et de 110 dans l'État R, des bénéfices de 20 pourraient être soumis à une double imposition. Le paragraphe 3 s'applique à cette situation ; selon ce paragraphe, l'État S, dans la mesure où il existe effectivement une double imposition et que l'ajustement effectué par l'État R est conforme au paragraphe 2, doit procéder à un ajustement corrélatif de l'impôt payable dans l'État S sur les bénéfices qui sont imposés dans les deux États.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

56. Si, toutefois, l'État S ne considère pas que l'ajustement effectué par l'État R était justifié par le paragraphe 2, il n'estimera pas qu'il a à procéder à cet ajustement. Dans un tel cas, la question de savoir si l'État S doit procéder à l'ajustement corrélatif en vertu du paragraphe 3 (si l'ajustement effectué par l'État R est justifié en vertu du paragraphe 2) ou si l'État R doit s'abstenir de procéder à l'ajustement initial (s'il n'est pas justifié en vertu du paragraphe 2) sera résolue dans le cadre d'une procédure amiable en application du paragraphe 1 de l'article 25 en utilisant, si nécessaire, la clause d'arbitrage du paragraphe 5 de l'article 25 (puisqu'il s'agit de savoir si les mesures prises par un des États contractants ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour le contribuable une imposition non conforme à la Convention). Cette procédure permettra aux deux États de convenir du même prix de pleine concurrence, qui pourra être l'un des prix avancés par le contribuable et les deux États ou un prix différent.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

57. Comme il est montré dans l'exemple décrit au paragraphe 55, le paragraphe 3 vise le risque potentiel que la Convention ne puisse assurer une protection complète contre la double imposition dans certaines situations où les deux États contractants adoptent des interprétations différentes du paragraphe 2 de l'article 7 et où l'imposition par chaque État peut être considérée comme étant conforme à la Convention. Le paragraphe 3 garantit l'élimination de la double imposition dans un tel cas, ce qui est cohérent avec les objectifs fondamentaux de la Convention.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

58. Le paragraphe 3 partage les principales caractéristiques du paragraphe 2 de l'article 9. En premier lieu, il s'applique à chaque État en ce qui concerne un ajustement effectué par l'autre État. Il s'applique donc réciproquement, que l'ajustement initial ait été effectué par l'État où est situé l'établissement stable

ou par l'autre État. Par ailleurs, il ne s'applique pas à moins que l'un des États ne procède à un ajustement.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

C (7)

59. Comme c'est le cas du paragraphe 2 de l'article 9, il n'est pas obligatoire de procéder automatiquement à un ajustement corrélatif en vertu du paragraphe 3 simplement parce que les bénéfices attribués à l'établissement stable ont été ajustés par l'un des États contractants. L'ajustement n'est requis que si l'autre État considère que les bénéfices ajustés sont conformes au paragraphe 2. En d'autres termes, le paragraphe 3 ne pourra pas être invoqué et ne devra pas être appliqué lorsque les bénéfices attribuables à l'établissement stable sont ajustés à un niveau qui est différent de ce qu'il aurait été si ces bénéfices avaient été correctement calculés conformément aux dispositions du paragraphe 2. Indépendamment de la question de savoir quel est l'État qui procède à l'ajustement initial, l'autre État n'est tenu de procéder à un ajustement corrélatif approprié que s'il considère que les bénéfices ajustés reflètent correctement ce que les bénéfices auraient été si les opérations internes de l'établissement stable avaient été des transactions effectuées dans des conditions de pleine concurrence. L'autre État n'est donc tenu d'effectuer un ajustement corrélatif que s'il considère que l'ajustement initial est justifié dans son principe et dans son montant.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

60. Le paragraphe 3 ne spécifie pas la méthode à employer pour effectuer un ajustement corrélatif. Lorsque l'ajustement initial est effectué par l'État dans lequel l'établissement stable est situé, l'ajustement prévu par le paragraphe 3 pourrait être accordé dans l'autre État au moyen d'un ajustement du montant de revenu qui doit être exempté en vertu de l'article 23 A ou du crédit d'impôt qui doit être accordé en vertu de l'article 23 B. Lorsque l'ajustement initial est effectué par cet autre État, l'ajustement prévu par le paragraphe 3 pourrait être effectué par l'État dans lequel l'établissement stable est situé en révisant l'imposition de l'entreprise de l'autre État de façon à réduire le revenu imposable d'un montant approprié.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

61. La question des « ajustements secondaires » qui est examinée au paragraphe 8 des Commentaires sur l'article 9 ne se pose pas dans le cas d'un ajustement effectué en vertu du paragraphe 3. Comme l'indique le paragraphe 28 ci-dessus, la question de la détermination des bénéfices attribuables à un établissement stable ne se pose que dans le cadre des articles 7 et 23 A et 23 B et n'a pas d'incidence sur l'application d'autres articles de la Convention.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

62. Comme le paragraphe 2 de l'article 9, le paragraphe 3 ne répond pas à la question de savoir s'il faut fixer un délai à l'expiration duquel un État ne serait plus tenu d'opérer un ajustement approprié des bénéfices attribuables à un établissement stable à la suite d'une révision à la hausse de ces bénéfices dans l'autre État. Certains États considèrent que l'obligation ne devrait pas être limitée dans le temps — en d'autres termes que, même si l'État qui effectue l'ajustement initial remonte plusieurs années en arrière, l'entreprise devrait avoir en toute équité l'assurance qu'un ajustement approprié sera effectué dans l'autre État. D'autres États estiment qu'un engagement illimité de cette sorte ne serait pas raisonnable dans la pratique administrative. Cette question n'a pas été abordée ni dans le texte du paragraphe 2 de l'article 9 ni dans celui du paragraphe 3 mais les États contractants sont libres d'inclure dans leurs conventions bilatérales des dispositions qui limitent dans le temps l'obligation pour un État d'opérer un ajustement approprié (voir sur ce point les paragraphes 39, 40 et 41 des Commentaires sur l'article 25).

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

63. Dans certains cas, l'ajustement initial effectué par un État ne se traduira pas par une obligation immédiate, pour l'autre État, de procéder à un ajustement corrélatif du montant de l'impôt qui a été perçu sur les bénéfices dans cet autre État (lorsque, par exemple, l'ajustement initial par un État des bénéfices attribuables à l'établissement stable aura un effet, dans l'autre État, sur le calcul du montant d'une perte attribuable aux autres parties de l'entreprise). Les autorités compétentes peuvent, conformément à la deuxième phrase du paragraphe 3, déterminer l'effet que l'ajustement initial aura dans le futur sur l'impôt payable dans l'autre État avant que cet impôt ne soit effectivement imposé ; en fait, afin d'éviter le problème décrit au paragraphe précédent, les autorités compétentes peuvent vouloir utiliser la procédure amiable dès qu'il est possible de ce faire afin de déterminer dans quelle mesure un ajustement corrélatif pourra être requis dans l'autre État dans le futur.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

64. Si les parties intéressées ne sont pas d'accord sur le montant et la nature de l'ajustement approprié, la procédure amiable prévue par l'article 25 devra être appliquée, comme c'est le cas pour un ajustement effectué en vertu du paragraphe 2 de l'article 9. En fait, comme le montre l'exemple du paragraphe 55 ci-dessus, si l'un des deux États contractants ajuste les bénéfices attribuables à un établissement stable sans que l'autre État n'accorde un ajustement corrélatif dans la mesure nécessaire pour éviter la double imposition, le contribuable aura la possibilité d'utiliser la procédure amiable du paragraphe 1 de l'article 25 et, si nécessaire, les dispositions relatives à l'arbitrage du paragraphe 5 de l'article 25 afin d'obliger les autorités

compétentes à convenir que soit l'ajustement initial effectué par un des États, soit le manquement de l'autre État à son obligation de procéder à un ajustement corrélatif, n'est pas conforme aux dispositions de la Convention (les dispositions relatives à l'arbitrage du paragraphe 5 de l'article 25 joueront un rôle crucial dans les cas où les autorités compétentes seraient par ailleurs incapables de s'entendre puisqu'elles garantiront que les questions qui font obstacle à un accord soient résolues par arbitrage).

C (7)

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

65. Le paragraphe 3 ne s'applique que dans la mesure où il est nécessaire pour éliminer la double imposition des bénéfices qui résultent de l'ajustement. Supposons, par exemple, que l'État où est situé l'établissement stable ajuste les bénéfices que le contribuable a attribués à cet établissement stable pour tenir compte du fait que le prix d'une opération interne entre l'établissement stable et le reste de l'entreprise n'était pas conforme au principe de pleine concurrence. Supposons que l'autre État convienne également que le prix pratiqué par le contribuable n'était pas de pleine concurrence. Dans ce cas, l'application combinée du paragraphe 2 et de l'article 23 A ou 23 B obligera cet autre État à attribuer à l'établissement stable, en vue d'alléger la double imposition, des bénéfices ajustés tenant compte d'un prix de pleine concurrence. Dans un tel cas, le paragraphe 3 ne sera applicable que dans la mesure où chaque État adopte une interprétation différente de ce que devrait être le prix de pleine concurrence approprié.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

66. Le paragraphe 3 ne s'applique qu'en ce qui concerne les différences dans la détermination des bénéfices attribués à un établissement stable qui aboutissent à l'attribution d'une même partie des bénéfices à différentes parties de l'entreprise et ce, en conformité avec l'article 7. Comme on l'a déjà expliqué (voir les paragraphes 30 et 31 ci-dessus), l'article 7 ne traite pas du calcul du revenu imposable mais plutôt de l'attribution de bénéfices aux fins de la répartition des compétences fiscales entre les deux États contractants. L'article ne sert donc qu'à répartir les revenus et les dépenses aux fins de la répartition des compétences fiscales et ne préjuge pas de la question de savoir quels sont les revenus imposables et quelles sont les dépenses déductibles, ce qui relève du droit interne, sous réserve du respect des dispositions du paragraphe 2. Lorsque les bénéfices attribués à l'établissement stable sont les mêmes dans chaque État, le montant qui sera inclus dans le revenu imposable sur lequel l'impôt sera prélevé dans chaque État pour une période donnée peut être différent en raison de différences dans les dispositions du droit interne, par exemple pour la prise en compte des revenus et la déduction des dépenses. Comme ces dispositions différentes du droit interne ne s'appliquent qu'aux bénéfices attribués à chaque État, elles n'aboutissent pas

par elles-mêmes à une double imposition aux fins du paragraphe 3.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

67. Par ailleurs, le paragraphe 3 n'a pas d'effet sur le calcul de l'exemption ou du crédit prévu à l'article 23 A ou 23 B, sauf aux fins d'assurer un allégement de la double imposition qui ne serait pas disponible par ailleurs au titre de l'impôt payé à l'État contractant dans lequel est situé l'établissement stable sur les bénéfices qui ont été attribués à cet établissement dans cet État. Ce paragraphe ne s'appliquera donc pas lorsque ces bénéfices ont été totalement exemptés par l'autre État ou lorsque l'impôt versé dans le premier État mentionné a fait l'objet d'un crédit complet par rapport à l'impôt de l'autre État en vertu du droit interne de cet autre État et de façon conforme à l'article 23 A ou 23 B.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

68. Certains États peuvent préférer que les situations visées par le paragraphe 3 soient résolues par la procédure amiable (l'absence de résolution d'un cas présenté sous cette procédure déclenchant l'application de la clause d'arbitrage du paragraphe 5 de l'article 25) si un État ne convient pas unilatéralement de procéder à un ajustement corrélatif, sans qu'il n'y ait préférence, quant au prix ou à la méthode de pleine concurrence, pour la position de l'État qui a fait l'ajustement initial. Ces États préféreraient donc une disposition qui donnerait toujours la possibilité à un État de négocier avec l'État qui a effectué l'ajustement initial le prix ou à la méthode de pleine concurrence à appliquer. Les États qui partagent cette opinion pourraient préférer utiliser la version alternative suivante du paragraphe 3 :

> Lorsque, conformément au paragraphe 2, un État contractant ajuste les bénéfices qui sont attribuables à un établissement stable d'une entreprise de l'un des États contractants et impose en conséquence des bénéfices de l'entreprise qui ont été imposés dans l'autre État, l'autre État contractant procède, dans la mesure nécessaire pour éliminer la double imposition sur ces bénéfices, à un ajustement approprié s'il est d'accord avec l'ajustement effectué par le premier État; si l'autre État contractant n'est pas d'accord avec cet ajustement, les États contractants éliminent toute double imposition qui en résulte par voir d'accord amiable.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

69. Cette version alternative a pour objet de faire en sorte que l'État auquel il est demandé de procéder à un ajustement corrélatif soit toujours en mesure d'exiger qu'il soit effectué par la procédure amiable. Cette version diffère sensiblement du paragraphe 3 en ce qu'elle n'impose pas à cet État une obligation juridique d'accepter de procéder à un ajustement corrélatif, même lorsqu'il considère que l'ajustement effectué par l'autre État est conforme au

C (7)

paragraphe 2. La disposition donnerait toujours la possibilité à un État de négocier avec l'autre État sur ce qui constitue le prix ou la méthode de pleine concurrence la plus appropriée. Lorsque l'État en question n'accepte pas unilatéralement de procéder à l'ajustement corrélatif, cette version du paragraphe 3 permet de faire en sorte que le contribuable ait droit d'accès à la procédure amiable pour la résolution de son cas. De plus, lorsque cette procédure est déclenchée dans un tel cas, cette disposition impose aux deux États contractants une obligation juridique réciproque d'éliminer la double imposition par la procédure amiable même si la disposition ne prévoit pas la norme de fond permettant de déterminer l'État qui a l'obligation de modifier sa position pour aboutir à cet accord amiable. Si les deux États contractants ne parviennent pas à un accord pour éliminer la double imposition, ils sont tous deux en violation des obligations résultant de la Convention. L'obligation d'éliminer ces cas de double imposition par la procédure amiable est donc plus forte que la norme du paragraphe 2 de l'article 25, qui oblige simplement les autorités compétentes à « s'efforcer » de résoudre le cas par voie d'accord amiable.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

70. Si les États contractants conviennent bilatéralement de remplacer le paragraphe 3 par la version alternative ci-dessus, les commentaires formulés aux paragraphes 66 et 67 en ce qui concerne le paragraphe 3 s'appliqueront aussi en ce qui concerne cette version alternative.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 4

71. Bien qu'on n'ait pas jugé nécessaire de définir le terme « bénéfices » dans la Convention, il doit néanmoins être entendu que ce terme, lorsqu'employé dans le présent article ainsi que dans d'autres articles de la Convention, a un sens large et comprend tous les revenus tirés de l'exploitation d'une entreprise. Cette acception générale correspond à l'emploi qui est fait du terme dans la législation fiscale de la plupart des pays membres de l'OCDE.

(Renuméroté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

72. Sans le paragraphe 4, cette interprétation du terme « bénéfices » pourrait avoir donné lieu à une certaine incertitude quant à l'application de la Convention. Si les bénéfices d'une entreprise incluent des catégories de revenus qui sont traités séparément dans d'autres articles de la Convention, tels les dividendes, la question se serait posée de savoir quel article devrait s'appliquer à ces catégories de revenus, par exemple, dans le cas des

dividendes, cet article ou l'article 10.

(Renuméroté et amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

73. Dans la mesure où l'application de cet article et de l'autre article pertinent aboutirait au même régime fiscal, cette question a peu d'importance pratique. Par ailleurs, d'autres articles de la Convention traitent expressément de cette question en ce qui concerne certaines catégories de revenus (par exemple le paragraphe 4 de l'article 6, le paragraphe 4 des articles 10 et 11, le paragraphe 3 de l'article 12, les paragraphes 1 et 2 de l'article 17 et le paragraphe 2 de l'article 21).

(Renuméroté et amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

74. La question pourrait cependant se poser en ce qui concerne d'autres catégories de revenus et il a donc été décidé d'inclure une règle d'interprétation selon laquelle les articles applicables à des catégories spécifiques de revenus ont priorité sur l'article 7. Par conséquent, l'article 7 est applicable aux bénéfices d'entreprise qui n'entrent pas dans les catégories de revenus couvertes par ces autres articles et, en outre, aux revenus qui, en vertu du paragraphe 4 des articles 10 et 11, du paragraphe 3 de l'article 12 et du paragraphe 2 de l'article 21, tombent dans le champ d'application des dispositions de l'article 7. Cette règle ne régit cependant pas la classification du revenu aux fins du droit interne ; par conséquent, si un État contractant peut imposer un élément de revenu en vertu d'autres articles de la Convention, cet État peut, en application de son droit fiscal interne, classifier ce revenu comme il le souhaite (c'est-à-dire comme bénéfices d'entreprise ou comme une catégorie spécifique de revenu) sous réserve que le régime fiscal de cet élément de revenu soit conforme aux dispositions de la Convention. Il doit également être noté que lorsqu'une entreprise d'un État contractant tire des revenus de biens immobiliers par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'autre État, cet autre État ne peut imposer ces revenus s'ils sont tirés de biens immobiliers situés dans le premier État ou dans un État tiers (voir le paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 21 et les paragraphes 9 et 10 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B).

(Renuméroté et amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

75. Les États contractants restent libres d'adopter sur une base bilatérale des explications ou des définitions particulières concernant le terme « bénéfices », afin de mieux préciser la démarcation entre ce terme et, par exemple, la notion de dividendes. Il conviendrait notamment de le faire si, dans une convention en cours de négociation, des modifications ont été apportées aux

définitions prévues dans les articles concernant les dividendes, intérêts et redevances.

(Renuméroté et amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

C (7)

75.1 Des programmes d'échange de droits d'émission sont mis en œuvre dans un certain nombre de pays dans le cadre de la stratégie internationale de lutte contre le changement climatique. Aux termes de ces programmes, des permis d'émission peuvent être requis pour exercer certaines activités économiques qui génèrent des gaz à effet de serre, et les crédits délivrés au titre de projets de réduction ou de suppression des émissions dans d'autres pays peuvent être reconnus. Compte tenu du caractère multinational de certains programmes d'échange de droits d'émission (comme le système communautaire d'échange de quotas d'émission), ces programmes posent des problèmes spécifiques au regard du Modèle de Convention fiscale, et notamment le traitement des revenus tirés de l'octroi et de l'échange de permis et de crédits d'émission. Ces problèmes sont examinés dans le rapport du Comité intitulé « Questions posées par les permis/crédits d'émission au regard des conventions fiscales »[1]. Comme ce rapport l'explique, les revenus générés par l'octroi ou l'échange de permis et de crédits d'émission sont généralement couverts par l'article 7 et par l'article 13. Dans certaines circonstances, toutefois, ces revenus peuvent être couverts par les articles 6, 8 ou 21 (voir le paragraphe 2.1 des Commentaires sur l'article 6 et le paragraphe 14.1 des Commentaires sur l'article 8).

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

76. Finalement, il y a lieu de noter que deux catégories de bénéfices qui étaient antérieurement couvertes par d'autres articles de la Convention sont désormais couvertes par l'article 7. En premier lieu, alors que la définition du terme « redevances » au paragraphe 2 de l'article 12 du Projet de Convention de 1963 et du Modèle de Convention de 1977 comprenait les rémunérations « pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique », la mention de ces rémunérations a subséquemment été supprimée de cette définition afin d'assurer que les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique, incluant les revenus de la location de conteneurs, soient visés par les dispositions de l'article 7 plutôt que celles de l'article 12, un résultat que le Comité des affaires fiscales estime être approprié compte tenu de la nature de ces revenus.

(Renuméroté et amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

1 Reproduit à la page R(25)-1 du volume II de la version complète du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

77. En second lieu, avant 2000, les revenus tirés d'une profession libérale et d'autres activités de caractère indépendant faisaient l'objet d'un article séparé, soit l'article 14. Les dispositions de cet article étaient semblables à celles qui s'appliquaient aux bénéfices des entreprises mais à l'article 14 on retrouvait le concept de base fixe plutôt que celui d'établissement stable, puisqu'il avait originellement été considéré que ce dernier concept ne devait s'appliquer que dans le cadre des activités industrielles et commerciales. De plus, il était parfois difficile de déterminer si une activité donnée était couverte par l'article 7 ou l'article 14. La suppression de l'article 14 en 2000 a été motivée par le fait qu'aucune différence ne semblait souhaitable entre les concepts d'établissement stable, à l'article 7, et de base fixe, à l'article 14, ni entre la façon de calculer les bénéfices et l'impôt selon que l'article 7 ou l'article 14 s'appliquait. La suppression de l'article 14 a eu comme conséquence que les revenus tirés d'une profession libérale et d'autres activités de caractère indépendant constituent désormais des bénéfices d'entreprise au sens de l'article 7, ce qui a été confirmé par l'ajout, dans l'article 3, d'une définition des termes « activité » et « affaires » selon laquelle ces termes comprennent l'exercice de professions libérales et d'autres activités de caractère indépendant.

(Renuméroté et amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Observations sur les Commentaires

78. L'*Italie* et le *Portugal* considèrent qu'il est essentiel de prendre en compte le fait que — quel que soit le sens donné à la troisième phrase du paragraphe 77 — en ce qui concerne la méthode suivie pour le calcul des impositions, les systèmes nationaux ne sont pas concernés par la nouvelle rédaction du modèle, c'est-à-dire par la suppression de l'article 14.

(Renuméroté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

79. La *Belgique* ne partage pas les vues exprimées au paragraphe 14 des Commentaires. Elle est d'avis que l'application des législations relatives aux sociétés étrangères contrôlées est contraire aux dispositions de l'article 7, paragraphe 1. Ceci est notamment le cas lorsqu'un État contractant impose un de ses résidents sur des revenus réalisés par une entité étrangère en attribuant fictivement à ce résident les revenus réalisés par l'entité étrangère au prorata de sa participation dans le capital de celle-ci. Ce faisant, cet État accroît la base imposable de son résident en y incorporant des revenus qui n'ont pas été réalisés par ce résident mais ont été réalisés par une entité étrangère non imposable dans cet État sur base de l'article 7, paragraphe 1. Cet État contractant méconnaît, ainsi, la personnalité juridique de l'entité

étrangère et contrevient à l'article 7, paragraphe 1.

(Renuméroté et amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

C (7)

80. Le *Luxembourg* ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 14 disposant que le paragraphe 1 de l'article 7 ne restreint pas le droit d'un État contractant d'imposer ses propres résidents aux termes de dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées figurant dans sa législation nationale. En effet, cette interprétation met en question le principe fondamental contenu dans le paragraphe 1 de l'article 7.

(Renuméroté et amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

81. S'agissant du paragraphe 14, l'*Irlande* rappelle son observation générale incluse au paragraphe 27.5 des Commentaires sur l'article 1.

(Renuméroté et amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

82. La *Suède* souhaite préciser qu'elle ne considère pas que les différentes méthodes d'attribution du capital « libre » auxquelles il est fait référence dans le rapport sur l'Attribution de bénéfices aux établissements stables aboutissent nécessairement à un résultat conforme au principe de pleine concurrence. Par conséquent, lorsqu'elle examinera les faits et circonstances propres à chaque cas, la Suède considérera dans plusieurs cas que le montant des intérêts déduits en application de ces méthodes n'est pas conforme au principe de pleine concurrence. Lorsque les différentes opinions sur l'attribution du capital « libre » entraîneront une double imposition, il devra y avoir recours à la procédure amiable prévue à l'article 25.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

83. S'agissant des paragraphes 27 et 65, les *États-Unis* désirent préciser de quelle façon ils élimineront la double imposition pouvant résulter de l'application du paragraphe 2 de l'article 7. Lorsqu'un contribuable pourra démontrer aux autorités compétentes des États-Unis qu'une telle double imposition n'a pas été éliminée par l'application des mécanismes prévus par le droit interne des États-Unis, tels que l'application de plafonds au titre des impôts acquittés à l'étranger sur d'autres transactions, les États-Unis élimineront une telle double imposition excédentaire.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

84. La *Turquie* ne partage pas les interprétations incluses au paragraphe 28 des Commentaires sur l'article 7.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Réserves sur l'article

85. L'*Australie* se réserve le droit d'introduire une disposition qui leur permettra d'appliquer son droit interne pour l'imposition des revenus provenant de toutes formes d'assurance.

(Renuméroté et amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

86. L'*Australie* se réserve le droit d'introduire une disposition clarifiant son droit d'imposer une part des bénéfices d'une entreprise à laquelle un résident de l'autre État contractant a un droit effectif lorsque ces bénéfices sont tirés par un fiduciaire (*trustee*) d'une fiducie (*trust estate*) (autre que certains fonds de placement ouverts qui sont considérés comme des sociétés au regard de la législation fiscale australienne) de l'exercice d'une activité par l'intermédiaire d'un établissement stable en Australie.

(Renuméroté et amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

87. La *Corée* et le *Portugal* se réservent le droit d'imposer les personnes exerçant une profession libérale ou une autre activité de caractère indépendant quand elles séjournent dans ce pays pendant une période ou des périodes excédant 183 jours durant toute période de douze mois, même si ces personnes ne disposent pas d'un établissement stable (ou d'une base fixe) pour l'exercice de ces activités.

(Renuméroté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

88. L'*Italie*, le *Portugal* et la *Turquie* se réservent le droit d'imposer les personnes exerçant une profession libérale suivant les dispositions d'un article distinct correspondant à l'article 14 tel qu'il était rédigé avant sa suppression en 2000. En ce qui concerne la Turquie, la question de savoir si cet article doit s'appliquer à des personnes autres que des personnes physiques sera réglée lors de négociations bilatérales.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

89. Les *États-Unis* se réservent le droit de modifier l'article 7 afin de permettre, en application des paragraphes 1 et 2 de l'article, que tout revenu ou gain imputable à un établissement stable durant son existence puisse être imposé dans l'État ou l'établissement stable se situait même lorsque les paiements correspondants ont été effectués après la fin de l'existence de l'établissement stable. Les États-Unis veulent aussi indiquer qu'ils se réservent le droit d'appliquer cette même règle aux articles 11, 12, 13 et 21.

(Renuméroté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

90. La *Turquie* se réserve le droit d'imposer à la source les revenus provenant de la location de conteneurs dans tous les cas. Pour l'application des articles 5 et 7 à ces revenus, la Turquie souhaiterait appliquer la règle de l'établissement

stable au cas des entrepôts simples, des entrepôts-agences et des succursales opérationnelles.

(Renuméroté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

C (7)

91. Les *États-Unis* et la *Norvège* se réservent le droit d'appliquer aux revenus de l'utilisation, de l'entretien ou de la location de conteneurs utilisés dans le trafic international le même régime qu'aux revenus des transports maritimes et aériens visés à l'article 8.

(Renuméroté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

92. L'*Australie* et le *Portugal* se réservent le droit de proposer, au cours des négociations bilatérales, une disposition selon laquelle, si les renseignements à la disposition de l'autorité compétente d'un État contractant sont inadéquats pour déterminer les bénéfices à attribuer à l'établissement stable d'une entreprise, l'autorité compétente peut, à cette fin, appliquer à cette entreprise les dispositions de la législation fiscale de cet État, à ceci près que celle-ci sera appliquée conformément aux principes de cet article, dans la mesure où les renseignements à la disposition de l'autorité compétente le permettront.

(Renuméroté et amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

93. Le *Mexique* se réserve le droit d'imposer, dans l'État où l'établissement stable est situé, les bénéfices d'entreprise provenant de ventes de biens et de marchandises réalisées directement par son siège situé dans l'autre État contractant, sous réserve que ces biens et marchandises soient identiques ou similaires à ceux qui sont vendus par l'intermédiaire de cet établissement stable. Le Gouvernement du Mexique n'appliquera cette règle que pour prévenir les abus et non pas en vertu du principe de la « force attractive » ; ainsi, la règle ne sera pas applicable si l'entreprise démontre que les ventes ont été réalisées pour des raisons autres que l'obtention d'un avantage par le biais de la Convention.

(Renuméroté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

94. La *République tchèque* se réserve le droit d'ajouter au paragraphe 3 une disposition limitant les ajustements corrélatifs potentiels aux cas où le contribuable est de bonne foi.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

95. La *Nouvelle-Zélande* se réserve le droit d'utiliser la version précédente de l'article 7 en tenant compte de son observation et ses réserves sur cette version (soit la version incluse dans le Modèle de Convention fiscale telle qu'il se lisait immédiatement avant la mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale) parce qu'elle est en désaccord avec l'approche proposée dans la Partie I du Rapport de 2010 sur l'Attribution de bénéfices aux établissements

stables. Par conséquent, elle ne peut entériner les modifications aux Commentaires sur l'article effectuées lors de cette mise à jour.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

96. Le *Chili*, la *Grèce*, le *Mexique*, la *République slovaque* et la *Turquie* se réservent le droit d'utiliser la version précédente de l'article 7, soit la version incluse dans le Modèle de Convention fiscale telle qu'il se lisait immédiatement avant la mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale. Ils ne peuvent donc entériner les modifications aux Commentaires sur l'article effectuées lors de cette mise à jour.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

97. Le *Portugal* se réserve le droit de continuer à utiliser dans ses conventions la version de cet article telle qu'elle se lisait avant 2010 jusqu'à ce que son droit interne soit adapté de façon à pouvoir appliquer la nouvelle approche.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

98. La *Slovénie* se réserve le droit de prévoir qu'un ajustement ne sera fait que s'il est considéré comme étant justifié.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

ANNEXE

VERSION PRÉCÉDENTE DE L'ARTICLE 7 ET DES COMMENTAIRES SUR CET ARTICLE

C (7)

Ce qui suit est la version de l'article 7 et de ses Commentaires telle qu'elle se lisait avant 22 juillet 2010. Cette version antérieure de l'article et de ses Commentaires est reproduite à titre de référence historique parce qu'elle continuera d'être pertinente pour l'application et l'interprétation des conventions bilatérales où l'on retrouve la version antérieure de l'article.

Article 7
BÉNÉFICES DES ENTREPRISES

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

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

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

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

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

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

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

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

I. Remarques préliminaires

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

2. Les articles 7 et 9 n'entrent pas particulièrement dans les détails et ne présentaient pas de réelles nouveautés lorsqu'ils ont été adoptés par l'OCDE. La question du critère à utiliser pour l'attribution de bénéfices à un établissement stable, et celle des règles à appliquer pour répartir des bénéfices provenant de transactions effectuées entre des entreprises associées, ont dû être traitées dans un grand nombre de conventions de double imposition et dans divers modèles élaborés par la Société des Nations avant que l'OCDE n'en traite pour la première fois et les solutions adoptées ont en général été conçues selon un modèle standard.

3. Il est reconnu de façon générale que les principes essentiels sur lesquels repose ce modèle standard sont bien fondés, et, lorsque l'OCDE s'est penchée pour la première fois sur cette question, elle s'est donc contentée de les énoncer de nouveau, en y introduisant quelques légers amendements et quelques modifications visant essentiellement à les rendre plus clairs. Les deux articles comportent un certain nombre de directives. Ils ne fixent pas une série de règles précises correspondant à tous les types de problèmes qui peuvent se poser lorsqu'une entreprise d'un État réalise des bénéfices dans un autre État ; ils ne pouvaient guère le faire, étant donné la nature de ce problème. À l'époque moderne, le commerce s'organise de façon extrêmement variée ; il serait tout à fait impossible, dans les limites relativement étroites d'un article destiné à figurer dans une convention de double imposition, d'énoncer des règles exhaustives, propres à résoudre tous les types de problèmes qui peuvent se poser.

4. Il convient toutefois de reconnaître que des différences considérables ont été observées dans l'interprétation des directives générales énoncées à l'article 7 et

des dispositions figurant dans des conventions et modèles de convention antérieurs dont est inspirée la formulation de cet article. Cette absence d'interprétation commune de l'article 7 peut aboutir à des problèmes de double imposition et d'absence d'imposition. Pour cette raison, il est important que les autorités fiscales conviennent de méthodes cohérentes pour traiter ces problèmes en utilisant, le cas échéant, la procédure amiable prévue à l'article 25.

C (7)

5. Au fil des années, le Comité des affaires fiscales a donc consacré énormément de temps et d'efforts à œuvrer pour que s'imposent une interprétation et une application plus cohérentes des règles énoncées dans l'article. Des changements mineurs dans la formulation de l'article et un certain nombre de modifications des Commentaires ont été effectués lors de l'adoption du Modèle de Convention fiscale de 1977. Un rapport qui traitait cette question dans le cas particulier des banques a été publié en 1984[1]. En 1987, notant que la détermination des bénéfices imputables à un établissement stable pourrait donner lieu à des incertitudes, le Comité a entrepris d'étudier la question, sa réflexion ayant conduit à l'adoption, en 1993, du rapport intitulé « Attribution de bénéfices aux établissements stables »[2] et à des modifications subséquentes des Commentaires.

6. Malgré ces travaux, les pratiques des pays membres et non membres de l'OCDE concernant l'attribution de bénéfices aux établissements stables et leur interprétation de l'article 7 varient fortement. Le Comité a reconnu la nécessité de réduire l'incertitude pour les contribuables : dans son rapport intitulé *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, adopté en 1995, il a indiqué que des travaux futurs porteraient sur l'application du principe de pleine concurrence aux établissements stables. Ces travaux ont débouché, en 2008, sur la publication d'un rapport intitulé Attribution de bénéfices aux établissements stables. L'approche décrite dans ce rapport n'a pas été limitée par l'intention initiale ou par la pratique et l'interprétation observées de l'article 7. Au lieu de cela, l'accent a été mis sur la formulation de la meilleure méthode d'attribution de bénéfices à un établissement stable en vertu de l'article 7 compte tenu des opérations multinationales et des échanges actuels.

7. L'approche décrite dans le rapport concerne l'attribution de bénéfices aux établissements stables en général (Partie I du rapport) et, en particulier, aux établissements stables d'entreprises exerçant leur activité dans le secteur financier où le fait d'exercer l'activité par l'intermédiaire d'un établissement stable est très répandu (Partie II du rapport, qui porte sur les établissements stables des banques, Partie III, qui traite des établissements stables des entreprises effectuant des transactions mondialisées et Partie IV, qui traite des établissements stables des entreprises exerçant des activités dans le secteur de l'assurance). Le Comité considère que les directives énoncées dans le rapport décrivent une meilleure méthode d'attribution de bénéfices aux établissements stables que celle qui prévalait auparavant. Il reconnaît cependant qu'il existe des différences entre certaines des conclusions du rapport et l'interprétation de l'article donnée précédemment dans ces Commentaires. C'est pour cette raison que ces

1 « L'imposition des entreprises bancaires internationales », publié sous le titre *Prix de transfert et entreprises multinationales — Trois études fiscales*, OCDE, Paris, 1984.
2 Reproduit à la page R(13)-1 du volume II.

Commentaires ont été modifiés afin d'y intégrer certaines des conclusions du rapport qui n'entraient pas en conflit avec la version précédente des Commentaires, laquelle préconisait des méthodes spécifiques dans certains secteurs et laissait une latitude considérable dans d'autres. Le rapport énonce donc des principes internationalement acceptés et, dans la mesure où son contenu n'entre pas en conflit avec les Commentaires, il fournit des directives pour l'application du principe de pleine concurrence figurant dans l'article.

8. Avant 2000, le revenu tiré d'une profession libérale et d'autres activités de caractère indépendant faisait l'objet d'un article séparé, à savoir l'article 14. Les dispositions de cet article étaient semblables à celles qui s'appliquaient aux bénéfices des entreprises mais on y retrouvait le concept de base fixe plutôt que celui d'établissement stable, puisqu'il avait originellement été considéré que ce dernier concept ne devait s'appliquer que dans le cadre des activités industrielles et commerciales. De plus, il était parfois difficile de déterminer si une activité donnée était couverte par l'article 7 ou 14. La suppression de l'article 14 en 2000 a été motivée par le fait qu'aucune différence ne semblait souhaitable entre les concepts d'établissement stable, à l'article 7, et de base fixe, à l'article 14, ni entre la façon de calculer les bénéfices et l'impôt selon que l'article 7 ou l'article 14 s'applique. La suppression de l'article 14 a eu comme conséquence que le revenu tiré d'une profession libérale et d'autres activités de caractère indépendant constitue désormais des bénéfices d'entreprise au sens de l'article 7, ce qui a été confirmé par l'ajout d'une définition des termes « activité » et « affaires » selon laquelle ces termes comprennent l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant.

II. Commentaires des dispositions de l'article

Paragraphe 1

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

10. Le second principe, qui est énoncé dans la deuxième phrase du paragraphe, est que le droit d'imposer de l'État où l'établissement stable est situé ne s'étend pas aux bénéfices que l'entreprise peut tirer de cet État mais qui ne sont pas imputables à l'établissement stable. C'est là une question sur laquelle, dans le passé, des divergences de vues se sont fait jour, quelques pays ayant appliqué, il y a plusieurs années, le principe de l'existence d'une « force d'attraction » générale en vertu duquel les revenus tels que les autres bénéfices d'entreprise, dividendes, intérêts et redevances tirés de sources situées sur leur territoire étaient imposables en totalité dans ces pays dès lors que le bénéficiaire y possédait un établissement stable et ce, même lorsque ces revenus n'étaient manifestement pas imputables à

l'établissement stable. Même si certaines conventions fiscales bilatérales prévoient une règle anti-abus de portée limitée fondée sur une conception restreinte de la force d'attraction s'appliquant uniquement aux bénéfices d'entreprise tirés d'activités similaires à celles exercées par un établissement stable, l'approche de la force d'attraction décrite précédemment est désormais rejetée dans la pratique internationale en matière de conventions fiscales. Le principe qui est à présent généralement accepté dans les conventions de double imposition repose sur l'idée que, pour imposer les bénéfices réalisés par l'entreprise étrangère dans un pays déterminé, les autorités fiscales de ce pays devraient considérer une par une les diverses sources des bénéfices que l'entreprise tire de leur pays et appliquer à chacune le critère de l'établissement stable sous réserve de l'application éventuelle des autres articles de la Convention. Cette solution permet d'adopter des méthodes d'administration de l'impôt et de discipline fiscale plus simples et plus efficaces et correspondant mieux à la conduite courante des affaires. À l'époque moderne, l'organisation des affaires est fort complexe. Il existe un grand nombre de sociétés dont chacune exerce des activités très diverses et notamment des activités d'entreprise très étendues dans de nombreux pays. Une société peut créer un établissement stable dans un autre pays par l'intermédiaire duquel elle réalise des activités manufacturières tandis qu'une partie différente de la même société vend des produits ou articles manufacturés différents dans cet autre pays par l'intermédiaire d'agents indépendants. La société peut avoir des raisons commerciales parfaitement valables pour procéder ainsi fondées, par exemple, sur la structure historique de son activité ou sur des motifs de convenance sur le plan commercial. Si le pays dans lequel l'établissement stable est situé souhaite pousser l'insistance jusqu'à vouloir rechercher minutieusement à déterminer et à imposer la part de bénéfice imputable à chaque transaction effectuée par l'intermédiaire d'agents indépendants, en vue d'ajouter ce bénéfice aux bénéfices de l'établissement stable, une telle démarche pourrait gêner sérieusement les activités commerciales ordinaires et serait contraire aux objectifs de la Convention.

11. En faisant référence à la part des bénéfices d'une entreprise imputable à un établissement stable, la deuxième phrase du paragraphe 1 renvoie directement au paragraphe 2, lequel fournit les directives relatives à la détermination des bénéfices devant être imputés à un établissement stable. Parce que le paragraphe 2 fait partie du contexte dans lequel la deuxième phrase du paragraphe 1 doit être lue, cette phrase ne doit pas être interprétée de telle manière qu'elle puisse contredire le paragraphe 2, ce qui serait le cas notamment si l'on considérait que le montant des bénéfices susceptibles d'être imputés à un établissement stable ne peut excéder celui des bénéfices de l'entreprise toute entière. Par conséquent, si le paragraphe 1 prévoit qu'un État contractant ne peut imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre État contractant que dans la mesure où ils sont imputables à un établissement stable situé dans le premier État, ce sont les dispositions du paragraphe 2 qui donnent son sens à l'expression « bénéfices imputables à un établissement stable ». En d'autres termes, les directives énoncées au paragraphe 2 peuvent conduire à imputer des bénéfices à un établissement stable même si l'entreprise dans son ensemble n'a jamais réalisé de bénéfices ; elles peuvent à l'inverse conduire à n'imputer aucun bénéfice à un établissement stable même si l'entreprise dans son ensemble a réalisé des bénéfices.

12. À l'évidence cependant, l'État contractant de l'entreprise a intérêt à ce que les directives énoncées au paragraphe 2 soient correctement appliquées par l'État

où se situe l'établissement stable. Étant donné que ces directives s'appliquent aux deux États contractants, l'État de l'entreprise doit, conformément aux dispositions de l'article 23, éliminer la double imposition des bénéfices correctement imputés à l'établissement stable. En d'autres termes, si l'État où se situe l'établissement stable cherche à imposer des bénéfices qui ne sont pas imputables à ce dernier aux termes de l'article 7, on risque d'aboutir à une situation de double imposition de bénéfices qui ne devraient normalement être imposés que dans l'État de l'entreprise.

13. L'objet du paragraphe 1 est de définir les limites du droit pour un État contractant d'imposer les bénéfices tirés de leur activité par des entreprises de l'autre État contractant. En revanche, ce paragraphe ne restreint pas le droit d'un État contractant d'imposer ses propres résidents aux termes de dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées figurant dans sa législation nationale, même si l'impôt ainsi appliqué à ces résidents peut être calculé par référence à la partie des bénéfices d'une entreprise qui est résidente de l'autre État contractant qui est attribuable à la participation de ces résidents dans cette entreprise. L'impôt ainsi appliqué par un État à ses propres résidents ne réduit pas les bénéfices de l'entreprise de l'autre État et on ne saurait donc considérer qu'il est prélevé sur ces bénéfices (voir aussi le paragraphe 23 des Commentaires sur l'article 1 et les paragraphes 37 à 39 des Commentaires sur l'article 10).

Paragraphe 2

14. Ce paragraphe contient la directive centrale qui doit servir de base à l'attribution de bénéfices à un établissement stable. On y retrouve l'idée que les bénéfices à attribuer à un établissement stable sont ceux que cet établissement aurait réalisés si, au lieu de traiter avec le reste de l'entreprise, il avait traité avec une entreprise entièrement distincte aux conditions et aux prix du marché ordinaire. Cela correspond au « principe de pleine concurrence » envisagé dans les Commentaires sur l'article 9. Normalement, les bénéfices ainsi déterminés seraient les mêmes que ceux auxquels les méthodes couramment employées pour l'établissement d'une comptabilité appropriée pour une entreprise devraient permettre d'aboutir.

15. Le paragraphe exige que ce principe soit appliqué par chacun des États contractants. À l'évidence, cela ne signifie pas que le montant sur lequel l'entreprise sera imposée dans l'État de source correspondra exactement, pour une période donnée, au montant des revenus au titre desquels l'autre État devra accorder un allègement en vertu de l'article 23 A ou 23 B. En raison de divergences entre les législations internes des deux États concernant des aspects tels que les taux d'amortissement, le moment où les revenus sont considérés avoir été réalisés et les restrictions à la déductibilité de certaines dépenses qui sont conformes aux dispositions du paragraphe 3 de cet article, le montant du revenu imposable sera normalement différent dans chacun des deux États.

16. Dans la grande majorité des cas, la comptabilité commerciale de l'établissement stable — comptabilité généralement tenue par cette entreprise, ne fût-ce que parce qu'une entreprise bien gérée a normalement intérêt à connaître la rentabilité de ses divers établissements — sera utilisée pour déterminer les bénéfices que l'on peut imputer en propre à cet établissement. Exceptionnellement, il peut y avoir des cas où il n'y a pas de comptabilité distincte

C (7)

(*cf.* paragraphes 51 à 55 ci-dessous). Mais, lorsque cette comptabilité existe, elle constitue naturellement le point de départ des opérations d'ajustement lorsqu'un tel ajustement est nécessaire pour déterminer le montant des bénéfices qui sont correctement imputables à l'établissement stable conformément à la directive figurant au paragraphe 2. Peut-être convient-il de souligner que cette directive ne peut servir de justification pour établir des bénéfices hypothétiques qui ne reposeraient sur rien ; il est toujours nécessaire de partir de données réelles, telles qu'elles ressortent des documents comptables de l'établissement stable et d'ajuster, le cas échéant, le montant des bénéfices obtenus à partir de ces données réelles. Comme indiqué au paragraphe 19 ci-après et comme expliqué au paragraphe 39 de la Partie I du rapport *Attribution de bénéfices aux établissements stables*, les documents comptables et la documentation doivent toutefois répondre à un certain nombre d'exigences pour que l'on puisse considérer qu'ils sont conformes à la situation réelle.

17. Pour déterminer si le paragraphe 2 requiert un ajustement, il faudra déterminer les bénéfices qui auraient été réalisés si l'établissement stable avait été une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec les autres composantes de l'entreprise. Les Sections D-2 et D-3 de la Partie I du rapport intitulé *Attribution de bénéfices aux établissements stables* décrit une démarche en deux étapes pour ce faire. Cette démarche permet de calculer le montant des bénéfices imputables à l'ensemble des activités exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable, y compris les transactions effectuées avec d'autres entreprises indépendantes, les transactions effectuées avec des entreprises associées et aux opérations (à savoir notamment des transferts internes de capital ou de biens ou la fourniture internes de services - voir par exemple les paragraphes 31 et 32) effectuées avec d'autres parties de l'entreprise (dans le cadre de la deuxième étape décrite précédemment), conformément à la directive énoncée au paragraphe 2.

18. La première étape de la démarche suppose que l'on isole les activités exercées par l'établissement stable, ce qui doit être fait à l'aide d'une analyse fonctionnelle et factuelle (les directives énoncées dans les Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales[1] seront utiles à cet effet). Dans le cadre de cette première étape, il conviendra de déterminer les activités et responsabilités importantes sur le plan économique exercées et assumées par l'établissement stable. Cette analyse doit dans la mesure pertinente examiner les activités et responsabilités exercées par l'établissement stable dans le contexte des activités et responsabilités exercées et assumées par l'entreprise dans son ensemble, plus particulièrement par les parties de celle-ci avec lesquelles traite l'établissement stable. Dans le cadre de la seconde étape, la rémunération versée en contrepartie de toute opération de cette nature devra être déterminée en appliquant par analogie les principes mis au point aux fins de l'application du principe de pleine concurrence entre des entreprises associées (ces principes sont exposés dans les *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*) par

1 La version originale de ce rapport a été adoptée par le Conseil de l'OCDE le 27 juin 1995. Publié sous forme de classeur sous le titre *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, OCDE, Paris, 1995.

référence aux fonctions exercées, actifs utilisés et risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable et par les autres composantes de l'entreprise.

19. Une question qui risque de se poser est celle de savoir dans quelle mesure on peut se baser sur les documents comptables lorsqu'ils sont fondés sur des accords entre le siège et ses établissements stables (ou entre les établissements stables eux-mêmes). Il est évident que de tels accords internes ne peuvent être considérés comme des contrats juridiquement contraignants. Toutefois, dans la mesure où les comptes du siège et des établissements stables sont établis symétriquement sur la base de ces accords et où ces accords correspondent aux fonctions exercées par les différentes composantes de l'entreprise, ces comptes pourraient être acceptés par les autorités fiscales. Les comptes ne devraient toutefois pas être considérés comme établis symétriquement à moins que l'évaluation des opérations effectuées ou les méthodes de répartition des bénéfices ou des dépenses dans les comptes de l'établissement stable ne correspondent exactement aux valeurs ou aux méthodes utilisées dans la comptabilité du siège dans la monnaie nationale ou dans la monnaie fonctionnelle utilisée par l'entreprise pour enregistrer ses transactions. Par ailleurs, comme expliqué au paragraphe 16, les documents comptables et la documentation doivent satisfaire à un certain nombre d'exigences pour que l'on puisse considérer qu'ils sont conformes à la situation réelle. Par exemple, lorsque la comptabilité commerciale est fondée sur des accords internes qui correspondent à des arrangements purement artificiels et non aux fonctions économiques réellement exercées par les différents secteurs de l'entreprise, il n'y a pas lieu de tenir compte de tels accords et la comptabilité doit être rectifiée en conséquence. Il en serait ainsi, par exemple, si un établissement stable exerçant des activités de vente se voyait attribuer dans le cadre d'un tel accord interne le rôle de commettant (acceptant ainsi tous les risques et ayant droit à tous les bénéfices occasionnés par les ventes) alors qu'en fait l'établissement stable en question n'était autre qu'un intermédiaire ou un agent (courant des risques limités et n'ayant droit qu'à une part limitée des revenus correspondants) ou inversement s'il se voyait attribuer le rôle d'intermédiaire ou d'agent alors qu'en réalité il s'agissait d'un commettant.

20. On peut donc en conclure que les documents comptables et autres documents préparés au moment des opérations répondant aux prescriptions susmentionnées constituent un point de départ utile pour l'attribution de bénéfices à un établissement stable. Les contribuables sont encouragés à établir ces documents dans la mesure où le fait de les produire pourrait réduire sensiblement le risque de controverse. La section D-2 (vi) b) de la Partie I du rapport intitulé *Attribution de bénéfices aux établissements stables* examine les conditions dans lesquelles les administrations fiscales doivent tenir compte de ces documents.

21. Il se pourrait qu'il y ait réalisation de bénéfices imposables lorsqu'un bien, qu'il s'agisse ou non d'un stock de marchandises, faisant partie de l'actif d'un établissement stable situé sur le territoire d'un État est transféré à un établissement ou au siège central de la même entreprise situé dans un autre État. L'article 7 permet au premier État d'imposer les bénéfices qui sont censés naître à la suite d'un tel transfert et ces bénéfices peuvent être déterminés comme il est indiqué ci-dessous. Dans les cas où un tel transfert intervient, qu'il soit ou non permanent, la question se pose de savoir à quel moment il y a réalisation de

bénéfices imposables. En fait, dans la pratique, lorsque ces biens ont une valeur marchande importante et sont susceptibles de figurer au bilan de l'établissement stable importateur, ou d'une autre partie de l'entreprise, au-delà de l'exercice durant lequel ils ont été transférés, la réalisation de bénéfices imposables n'interviendra pas nécessairement, en ce qui concerne l'ensemble de l'entreprise, dans l'exercice durant lequel a eu lieu le transfert. Or, le simple fait que ces biens quittent une juridiction fiscale peut déclencher l'imposition des réserves latentes y relatives, car la notion de réalisation dépend du droit interne des pays.

22. Lorsque les pays dans lesquels opèrent les établissements stables imposent les bénéfices imputables aux transferts internes dès qu'ils sont opérés, et alors même que leur réalisation effective n'interviendra qu'au cours d'un exercice commercial ultérieur, il y aura obligatoirement un décalage entre les impôts payés à l'étranger et l'imputation y relative dans le pays du siège de l'entreprise. Ce laps de temps entraîne un problème important, en particulier, lorsqu'un établissement stable transfère des immobilisations ou — en cas de liquidation — la totalité de ses biens d'exploitation au reste de l'entreprise dont il fait partie. Dans ces cas, il appartient au pays du siège de l'entreprise de rechercher, cas par cas, une solution bilatérale avec le pays de sortie lorsqu'il y a un risque important de surimposition.

23. Le paragraphe 3 de l'article 5 prévoit une règle particulière dans le cas d'une installation fixe d'affaires constituée par un chantier de construction ou de montage. Une installation fixe de cette nature ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois. L'expérience a montré que des difficultés particulières peuvent surgir pour l'attribution de bénéfices à des établissements stables de ce type en vertu de l'article 7.

24. Ces difficultés surviennent principalement lorsque des marchandises sont fournies, ou des services sont rendus, par d'autres composantes de l'entreprise ou par une partie liée en relation avec le chantier de construction ou de montage. Si des difficultés semblables peuvent se présenter avec n'importe quel établissement stable, elles sont particulièrement aiguës dans le cas de chantiers de construction ou de montage. Dans ces conditions, il est nécessaire de veiller avec la plus grande attention au respect du principe général selon lequel les bénéfices sont imputables à un établissement stable uniquement lorsqu'ils proviennent d'activités exercées par l'entreprise par l'intermédiaire de cet établissement stable.

25. Lorsque ces marchandises sont par exemple fournies par d'autres composantes de l'entreprise, les bénéfices générés par l'opération ne proviennent pas des activités exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable et ne lui sont donc pas imputables. Les bénéfices résultant de la fourniture de services (planification, conception, établissement de plans ou conseils techniques) par des composantes de l'entreprise exerçant leur activité en dehors de l'État où se situe l'établissement stable ne proviennent pas non plus des activités exercées par l'intermédiaire de ce dernier et ne lui sont donc pas imputables.

26. Lorsque, en vertu du paragraphe 5 de l'article 5, un établissement stable d'une entreprise d'un État contractant est réputé exister dans l'autre État contractant en raison des activités exercées par un « agent dépendant » (voir paragraphe 32 des Commentaires sur l'article 5), les principes s'appliquant pour imputer les bénéfices à cet établissement stable sont les mêmes que ceux utilisés pour l'attribution de bénéfices à d'autres types d'établissements stables. Dans un premier temps, une analyse fonctionnelle et factuelle permettra de déterminer les

fonctions exercées par l'agent dépendant tant pour son propre compte que pour le compte de l'entreprise non résidente. L'agent dépendant et l'entreprise pour le compte de laquelle il agit constituent deux contribuables potentiels distincts. D'une part, l'agent dépendant tire ses propres revenus et bénéfices des activités qu'il exerce en son nom propre pour le compte de l'entreprise ; s'il est lui même résident de l'un ou l'autre des États contractants, les dispositions de la Convention (y compris celles de l'article 9 si l'agent est une entreprise associée à l'entreprise pour le compte de laquelle il agit) peuvent s'appliquer à l'imposition desdits revenus ou bénéfices. D'autre part, sont imputés à l'établissement stable de l'entreprise les actifs et les risques de l'entreprise qui sont liés aux fonctions exercées par l'agent dépendant pour le compte de cette dernière (à savoir les activités que l'agent dépendant exerce pour le compte de l'entreprise), de même qu'un capital suffisant pour couvrir ces actifs et ces risques. Les bénéfices sont alors imputés à l'établissement stable compte tenu des actifs, des risques et du capital ; ils sont totalement distincts des revenus ou bénéfices correctement imputables à l'agent dépendant lui-même (voir section D-5 de la Partie I du rapport *Attribution de bénéfices aux établissements stables*).

Paragraphe 3

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

28. On a parfois fait observer que la nécessité de concilier les paragraphes 2 et 3 posait des problèmes pratiques dans la mesure où, en vertu du paragraphe 2, les prix des transactions entre l'établissement stable et le siège doivent normalement être fixés dans des conditions de pleine concurrence et procurer à l'entité qui effectue le transfert le type de bénéfice qu'elle aurait pu s'attendre à réaliser si elle effectuait une transaction avec une entreprise indépendante, tandis que les termes du paragraphe 3 laissent entendre que la déduction des dépenses encourues pour l'établissement stable doit correspondre au coût effectif de ces dépenses, normalement sans y ajouter un élément de bénéfice.

29. En fait, si l'application du paragraphe 3 peut poser des problèmes pratiques, en particulier pour ce qui est des principes de l'entreprise indépendante et des prix de pleine concurrence sur lesquels repose le paragraphe 2, il n'y a pas de différence de principe entre les deux paragraphes. Le paragraphe 3 indique que, dans la détermination des bénéfices d'un établissement stable, la déduction de certaines

C (7)

dépenses doit être autorisée tandis que le paragraphe 2 prévoit que les bénéfices déterminés conformément à la règle qui figure au paragraphe 3, et qui concerne la déduction des dépenses, doivent être ceux qu'une entreprise distincte exerçant les mêmes activités ou des activités similaires dans les mêmes conditions ou dans des conditions similaires aurait réalisés. Par conséquent, si le paragraphe 3 fixe une règle applicable à la détermination des bénéfices de l'établissement stable, le paragraphe 2 suppose que les bénéfices ainsi déterminés correspondent à ceux qui auraient été réalisés par une entreprise distincte et indépendante.

30. En outre, le paragraphe 3 permet uniquement de déterminer les dépenses imputables à l'établissement stable pour la détermination des bénéfices qui lui sont imputables. Il ne traite pas la question de savoir si ces dépenses, une fois imputées, sont déductibles au moment du calcul des bénéfices imposables de l'établissement stable étant donné que les conditions de déductibilité des dépenses sont définies par le droit interne, sous réserve des dispositions de l'article 24 concernant la non-discrimination (et en particulier les paragraphes 3 et 4 de cet article).

31. En pratique, lorsqu'on applique ces principes à la détermination des bénéfices d'un établissement stable, la question peut se poser de savoir si une dépense particulière encourue par une entreprise peut vraiment être considérée comme effectuée dans l'intérêt de l'établissement stable, compte tenu des principes de l'entreprise distincte et indépendante énoncées au paragraphe 2. Il est vrai qu'habituellement des entreprises indépendantes chercheront à réaliser un bénéfice dans leurs transactions réciproques et que lorsqu'elles procèdent à des transferts d'actifs ou à des prestations de services réciproques elles exigeront un prix correspondant à ce que le marché peut supporter, mais il existe aussi des circonstances dans lesquelles il n'est pas possible de considérer qu'un actif ou un service particulier aurait pu être obtenu d'une entreprise indépendante ou dans lesquelles des entreprises indépendantes acceptent de partager les coûts d'une activité conjointe d'entreprises pour leur bénéfice mutuel. Dans de tels cas, il peut être souhaitable de considérer les dépenses encourues par l'entreprise comme étant à la charge de l'établissement stable. La difficulté vient de la nécessité de distinguer les cas de ce type et ceux où une dépense encourue par une entreprise ne doit pas être considérée comme une dépense de l'établissement stable et où le bien ou service doit être considéré, en vertu du principe de l'entreprise distincte et indépendante, comme ayant été transféré entre le siège et l'établissement stable à un prix qui comporte un élément de bénéfice. La question qui doit être posée est de savoir si le transfert interne de biens et de services, qu'il soit temporaire ou définitif, est du genre de ceux que l'entreprise, dans le cours normal de ses activités, aurait facturés à une tierce personne au prix de pleine concurrence, c'est-à-dire en incluant normalement dans le prix de vente un bénéfice approprié.

32. La réponse à cette question sera affirmative si la dépense a été originairement exposée dans le cadre d'une fonction visant directement à réaliser un chiffre d'affaires sur un bien ou sur un service spécifique et à réaliser un bénéfice par le truchement d'un établissement stable. Par contre, la réponse sera négative si, à la lumière des faits et circonstances d'un cas particulier, il résulte que la dépense a été originairement exposée dans le cadre d'une fonction visant

essentiellement l'optimisation des coûts de toute l'entreprise ou la promotion générale de son chiffre d'affaires[1].

33. Lorsque des marchandises sont fournies, pour fins de revente, soit à l'état de produits finis, de matières premières ou de produits en cours de fabrication, il est normalement indiqué d'appliquer les dispositions du paragraphe 2 et, par conséquent, d'allouer à la division de l'entreprise qui effectue la fourniture un élément de profit calculé en fonction du prix de pleine concurrence. Il peut cependant y avoir des exceptions. Ainsi, les marchandises peuvent avoir été fournies non pour fins de revente, mais pour usage temporaire dans le cadre d'activités commerciales de telle sorte qu'il soit approprié pour chacune des divisions de l'entreprise qui partagent l'utilisation de ces biens de n'en supporter qu'une partie du coût, c'est-à-dire, dans le cas d'équipement, la partie de la dépense d'amortissement qui se rapporte à l'usage de chacune de ces divisions. Évidemment, il ne faut pas perdre de vue que la simple acquisition de marchandises ne constitue pas un établissement stable (sous-paragraphe 4 *d*) de l'article 5) de sorte que la question de l'attribution de bénéfices ne se pose pas dans un tel cas.

34. Dans le cas de biens incorporels, les règles applicables aux relations entre entreprises du même groupe (c'est-à-dire le versement de redevances ou les accords de partage des coûts) ne peuvent être appliquées aux relations entre des divisions d'une même entreprise. En fait, il peut être extrêmement difficile d'attribuer la « propriété » d'un bien incorporel à une seule division d'une entreprise et de prétendre que cette division devrait recevoir des redevances d'autres divisions comme si elle était indépendante. Puisqu'il n'y a qu'une entité juridique, il est impossible d'attribuer la propriété d'un bien à une division spécifique. De plus, il sera souvent difficile, en pratique, d'attribuer les coûts de création de biens incorporels à une seule division. Il peut donc être préférable de considérer que les coûts de création de droits intangibles sont attribuables à toutes les divisions de l'entreprise qui les utiliseront et que leurs coûts de création doivent être répartis en conséquence. Dans ce cas, il serait indiqué de répartir entre les différentes divisions de l'entreprise les coûts réels de création ou d'acquisition de ces droits incorporels, ainsi que les coûts supportés ultérieurement à l'égard de ces droits incorporels, sans tenir compte d'un élément de profit ou de redevances. Les autorités fiscales doivent toutefois être conscientes que les effets négatifs éventuels des activités de recherche et de développement, tels la responsabilité légale du producteur et la pollution de l'environnement, doivent aussi être attribués aux différentes divisions de l'entreprise et donner lieu par conséquent, le cas échéant, à des versements compensatoires.

35. Le domaine des services est celui dans lequel des difficultés risquent de survenir lorsqu'on tentera de déterminer si, dans un cas donné, le coût d'un service spécifique doit être réparti entre les différentes divisions d'une entreprise soit en fonction du coût réel, soit en fonction du coût majoré d'un élément de profit représentant le bénéfice de la partie de l'entreprise qui fournit ce service. Il se peut que l'activité commerciale de l'entreprise, ou une partie de celle-ci, corresponde à

1 Les transferts internes d'actifs financiers, qui concernent principalement les banques et autres institutions financières, soulèvent des problèmes particuliers qui ont été traités dans les Parties II et III du rapport intitulé *Attribution de bénéfices aux établissements stables*.

la fourniture de tels services et que des frais standard soient perçus pour ceux-ci. Dans ce cas, il sera généralement approprié de facturer un service pour un montant équivalent à celui qui serait facturé à un client indépendant.

36. Lorsque l'activité principale d'un établissement stable consiste à rendre des services spécifiques à l'entreprise dont il fait partie, que leur coût représente une fraction substantielle des dépenses de l'entreprise et que ces services lui procurent un avantage réel, le pays d'accueil peut exiger qu'une marge de bénéfice soit incluse dans le montant des coûts. Le pays d'accueil devra alors, dans la mesure du possible, éviter des solutions schématiques et se fonder sur la valeur que les services en question peuvent représenter dans les circonstances propres à chaque cas d'espèce.

37. Le plus souvent, cependant, la fourniture de services représente simplement une partie des fonctions administratives générales de l'ensemble de la société. Il en est ainsi, par exemple, lorsque l'entreprise a un programme de formation dont bénéficient les salariés de chacune de ses divisions. Il sera habituellement indiqué de considérer les coûts de tels services comme faisant partie des frais généraux d'administration de l'ensemble de l'entreprise, ceux-ci devant alors être répartis à leur coût réel entre les différentes divisions pour lesquelles ils ont été encourus sans que l'on procède à une majoration représentant le bénéfice d'une autre division.

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

39. Il se peut évidemment que les pays où il est d'usage d'imputer une certaine part des bénéfices totaux d'une entreprise au siège central de l'entreprise à titre de bénéfices de bonne gestion désirent continuer à le faire. Aucune disposition de l'article ne vise à les en empêcher. Il résulte toutefois de ce qui est dit au paragraphe 38 ci-dessus qu'un pays où se trouve un établissement stable n'est nullement obligé, lors du calcul des bénéfices imputables à cet établissement stable, de déduire une somme censée représenter une fraction des bénéfices de gestion attribuables au siège central.

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

41. Le traitement des charges d'intérêts soulève des interrogations particulières. Premièrement, il se peut que certains montants, sous la dénomination d'intérêts, soient facturés à un établissement stable par son siège central au titre de « prêts » internes que ce dernier lui aurait octroyés. Hormis dans le cas d'entreprises financières, de banques notamment, il est généralement convenu que ces « intérêts » internes ne doivent pas être pris en compte, et ce pour deux raisons :

— d'un point de vue juridique, le transfert de la jouissance d'un capital, contre rémunération et promesse de restitution à l'échéance, est, en fait, un acte formel qui n'est guère compatible avec la véritable nature juridique de l'établissement stable ;

— d'un point de vue économique, les dettes et créances internes peuvent se révéler inexistantes. En effet, dans l'hypothèse où l'entreprise serait exclusivement, ou de manière prépondérante, financée par des fonds propres, elle ne devrait pas être autorisée à facturer des intérêts qu'elle n'a manifestement pas supportés. S'il est vrai que la symétrie des charges et des recettes ne faussera pas le résultat global de l'entreprise, il n'en reste pas moins que les résultats partiels risquent d'être modifiés arbitrairement.

42. C'est pour ces raisons que l'interdiction de déduire des charges liées à des prêts ou comptes fournisseurs internes doit demeurer une règle d'application générale, sous réserve des problèmes spécifiques aux banques dont il est fait état ci-dessous.

43. La question de la déduction des intérêts versés au titre d'emprunts effectivement contractés par l'entreprise est toutefois une question différente. Ces emprunts peuvent se rapporter en partie ou en totalité aux activités de l'établissement stable ; de fait, les emprunts contractés par une entreprise sont destinés à financer soit les activités du siège central, soit celles de l'établissement stable, soit les activités de l'un et de l'autre. La question qui se pose à propos de ces dettes porte sur la manière de déterminer la part des intérêts qui doit être déduite lors du calcul des bénéfices imputables à l'établissement stable.

44. L'approche suggérée dans ces Commentaires avant 1994, à savoir une répartition à la fois directe et indirecte des dettes effectives, s'est révélée

irréalisable, notamment parce qu'elle n'était guère susceptible d'être appliquée de manière uniforme. Par ailleurs, il est notoire que la répartition indirecte des charges d'intérêts en totalité ou de la partie de ces intérêts qui reste après certaines imputations directes, se heurte à des difficultés pratiques. De plus, il est bien connu que la répartition directe des charges totales d'intérêts peut ne pas refléter de façon fidèle les coûts de financement de l'établissement stable puisque le contribuable est à même de contrôler l'endroit où les emprunts sont contractés et certains ajustements peuvent s'avérer nécessaires pour traduire la réalité économique, et en particulier le fait qu'une entreprise indépendante doit normalement disposer d'un certain montant de capital « libre ».

45. Compte tenu des considérations qui précèdent, la majorité des pays membres a estimé qu'il serait préférable de rechercher une solution praticable qui tiendrait compte d'une structure de capital appropriée aussi bien à l'entreprise qu'aux fonctions qu'elle exerce. La structure de capital appropriée sera déterminée en tenant compte du fait que pour exercer ses activités, l'établissement stable a besoin d'un certain montant constitué à la fois de capital « libre » et de dettes portant intérêt. L'objectif est donc d'imputer à l'établissement stable une part des intérêts correspondant au principe de pleine concurrence après lui avoir imputé une proportion appropriée du capital « libre » suffisante pour couvrir les fonctions qu'il exerce, les actifs qu'il détient et les risques qu'il assume. Selon le principe de pleine concurrence, un établissement stable doit disposer d'un capital suffisant pour couvrir les fonctions qu'il exerce, les actifs dont il est le propriétaire économique et les risques qu'il assume. Dans le secteur financier, les réglementations fixent des niveaux minimums en capital réglementaire destiné à servir d'amortisseur au cas où les risques inhérents à l'activité se traduiraient par des pertes financières. Le capital fournit un garde-fou analogue dans les secteurs non financiers.

46. Comme expliqué dans la section D-2 (*v*) *b*) de la Partie I du rapport intitulé *Attribution de bénéfices aux établissements stables*, il existe différentes méthodes acceptables d'attribution du capital « libre » permettant d'aboutir à un résultat conforme au principe de pleine concurrence. Chacune de ces méthodes présente des avantages et des inconvénients qui lui sont propres et qui revêtent une importance plus ou moins grande selon les faits et les circonstances spécifiques à chaque cas particulier. Ces différentes méthodes prennent des points de départ différents pour la détermination du montant du capital « libre » imputable à un établissement stable en fonction desquels l'accent est davantage placé soit sur la structure effective de l'entreprise dont fait partie l'établissement stable, soit sur les structures du capital d'entreprises comparables indépendantes. L'essentiel, lorsqu'on procède à l'attribution du capital « libre », c'est de :

— connaître les avantages et les inconvénients des diverses méthodes et les circonstances dans lesquelles ceux-ci vont probablement se manifester ;

— reconnaître qu'il n'existe pas un seul montant du capital « libre » de pleine concurrence, mais qu'il existe une gamme de solutions pour calculer le montant du capital « libre » imputable grâce auxquelles il est possible de trouver un montant de capital « libre » correspondant au principe fondamental énoncé précédemment.

47. Il est toutefois reconnu que l'existence de différentes méthodes également acceptables d'attribution du capital « libre » à un établissement stable permettant

d'obtenir un résultat conforme au principe de pleine concurrence peut soulever des problèmes de double imposition. La principale inquiétude, particulièrement aiguë dans le cas d'institutions financières, tient au fait que si les règles énoncées respectivement dans la législation interne de l'État où est situé l'établissement stable et dans celle de l'État de l'entreprise requièrent l'application de méthodes différentes, le montant des bénéfices calculés par l'État où se situe l'établissement stable peut être supérieur au montant des bénéfices calculés par l'État de l'entreprise à des fins d'élimination de la double imposition.

48. Compte tenu de l'importance de cette question, le Comité s'est efforcé de trouver une solution pratique. Les pays membres de l'OCDE sont pour cette raison convenus d'accepter que soit utilisé, pour la détermination du montant d'intérêts déductibles qui sera utilisé pour le calcul de l'allègement de la double imposition, le capital imputé en application de la méthode employée par l'État où se situe l'établissement stable sous réserve que les deux conditions suivantes soient réunies : premièrement, si la différence entre le montant du capital imputé par cet État et par l'État de l'entreprise s'explique par l'existence d'un conflit dans le choix des méthodes d'imputation du capital préconisé dans les législations internes, et deuxièmement, si les États sont d'accord que l'État dans lequel se situe l'établissement stable a utilisé une méthode autorisée d'imputation du capital et s'ils sont également d'accord que méthode aboutit à un résultat conforme au principe de pleine concurrence dans le cas considéré. Les pays membres de l'OCDE estiment qu'ils sont capables d'arriver à un tel résultat que ce soit en application de leur législation interne, dans le cadre de l'interprétation des articles 7 et 23 ou selon la procédure amiable prévue à l'article 25 et, en particulier, en utilisant la possibilité offerte par cet article de résoudre toutes questions concernant l'application ou l'interprétation des conventions fiscales dont ils sont signataires.

49. Comme cela a déjà été indiqué, des considérations spéciales sont à prendre en compte s'agissant des charges d'intérêts internes sur des avances entre différentes parties d'une entreprise financière (une banque notamment), eu égard au fait qu'octroyer et recevoir des avances sont des opérations étroitement liées à la conduite des affaires courantes de ce type d'entreprises. Ce problème, ainsi que d'autres concernant l'application de l'article 7 aux établissements stables de banques et d'entreprises exerçant des activités mondialisées, est abordé dans les Parties II et III du rapport intitulé *Attribution de bénéfices aux établissements stables*.

50. La détermination des placements imputables à un établissement stable par l'intermédiaire duquel sont exercées des activités d'assurance soulève aussi des interrogations particulières, dont il est question dans la Partie IV du rapport.

51. Il se trouve généralement qu'il existe, ou que l'on peut établir, une comptabilité appropriée pour chaque partie ou secteur de l'entreprise de sorte que les bénéfices et les dépenses, après avoir été ajustés s'il en est besoin, peuvent être imputés à une partie déterminée de l'entreprise avec un très haut degré de précision. Cette méthode d'imputation doit, en général, être adoptée de préférence lorsqu'il existe une possibilité suffisante de la mettre en pratique. Il y a cependant des cas où ce n'est pas possible et les paragraphes 2 et 3 n'entendent nullement impliquer que d'autres méthodes ne peuvent être valablement adoptées, en cas de besoin, en vue d'établir les bénéfices d'un établissement stable selon le critère de l'« entreprise distincte ». Il se peut, par exemple, que pour déterminer les bénéfices d'une entreprise d'assurances, des méthodes de calcul spéciales, telles que celle

consistant à appliquer des coefficients appropriés aux primes brutes versées par les titulaires de polices dans le pays considéré, puissent parfaitement convenir. De même, s'il s'agit d'une entreprise relativement modeste qui poursuit ses activités de part et d'autre d'une même frontière, il peut n'y avoir ni compte distinct pour l'établissement stable, ni possibilité d'en établir. Dans d'autres cas, il peut aussi arriver que les activités de l'établissement stable soient si étroitement liées à celles du siège central qu'il serait impossible de les dissocier en se fondant strictement sur la comptabilité de la succursale. Lorsqu'il est d'usage, en pareil cas, d'évaluer les bénéfices de l'établissement stable, considéré comme entreprise indépendante, au moyen de critères appropriés, il semble raisonnable de continuer à appliquer cette méthode, encore que le résultat auquel elle aboutit puisse ne pas atteindre le degré de précision que donnerait la détermination du bénéfice sur la base d'une comptabilité adéquate. Même dans les cas où il n'est pas d'usage d'appliquer une telle méthode, il peut être nécessaire, à titre exceptionnel et pour des raisons d'ordre pratique, d'estimer les bénéfices de pleine concurrence selon d'autres méthodes.

Paragraphe 4

52. Dans certains cas, il est d'usage de calculer les bénéfices à imputer à un établissement stable non pas sur la base de la comptabilité séparée ou en faisant une estimation des bénéfices conformément au principe de l'entreprise distincte, mais simplement en répartissant les bénéfices totaux de l'entreprise selon diverses formules. Une telle méthode diffère de celles qui sont envisagées au paragraphe 2, car il s'agit non pas d'une attribution de bénéfices selon le principe de l'entreprise distincte, mais d'une répartition des bénéfices totaux ; en fait, elle peut aboutir à un résultat différent de celui que donnerait un calcul sur la base de la comptabilité séparée. Le paragraphe 4 indique clairement qu'un État contractant peut continuer à employer une telle méthode si elle est couramment adoptée dans ce pays, même si le montant qui en résulte peut parfois différer, dans une certaine mesure, de celui que donnerait une comptabilité séparée, à condition que l'on puisse équitablement considérer que le résultat obtenu est conforme aux principes contenus dans l'article. Il faut souligner, cependant, que de manière générale les bénéfices à imputer à un établissement stable doivent être déterminés par référence à la comptabilité de l'établissement stable si celle-ci reflète réellement la situation. On considère qu'une méthode d'imputation basée sur une répartition des bénéfices totaux convient en général moins bien qu'une méthode qui ne vise que les activités de l'établissement stable ; elle ne devrait être utilisée que lorsque, à titre exceptionnel, elle a été traditionnellement employée de manière courante par le passé et que, de façon générale, les autorités fiscales comme les contribuables des pays intéressés la jugent satisfaisante. Il est bien entendu que le paragraphe 4 peut être supprimé lorsqu'aucun des États n'utilise une telle méthode. Cependant, lorsque les États contractants souhaitent pouvoir utiliser une méthode qui n'a pas été en usage dans le passé, il convient de le préciser en modifiant le paragraphe au cours des négociations bilatérales.

53. Il ne conviendrait pas, dans le contexte de ces Commentaires, d'analyser longuement les méthodes nombreuses et variées comportant une répartition des bénéfices totaux qui ont été adoptées dans des domaines particuliers pour l'imputation des bénéfices. Ces méthodes sont bien précisées dans les ouvrages relatifs à l'imposition internationale. Toutefois, il ne semble pas inutile de résumer

brièvement certaines des méthodes principales et d'énoncer quelques principes généraux concernant leur application.

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

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

Paragraphe 5

56. Au paragraphe 4 de l'article 5, on a énuméré un certain nombre d'exemples d'activités qui, bien qu'elles s'exercent dans une installation fixe d'affaires, doivent être considérées comme n'étant pas visées par l'expression « établissement stable ». Lorsqu'on examine les règles selon lesquelles devrait se faire l'imputation

des bénéfices à un établissement stable, le principal de ces exemples est celui mentionné au paragraphe 5 du présent article, c'est-à-dire le bureau d'achat.

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

Paragraphe 6

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

Paragraphe 7

59. Bien qu'on n'ait pas jugé nécessaire de définir le terme « bénéfices » dans la Convention, il doit néanmoins être entendu que ce terme employé dans le présent article comme dans d'autres articles de la Convention a un sens large et comprend tous les revenus tirés de l'exploitation d'une entreprise. Cette acception générale correspond à l'emploi qui est fait du terme dans la législation fiscale de la plupart des pays membres de l'OCDE.

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

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

62. Il a paru néanmoins souhaitable d'énoncer une règle d'interprétation afin de préciser le champ d'application du présent article par rapport aux autres articles concernant une catégorie particulière de revenus. Conformément à la pratique

généralement suivie dans les conventions bilatérales en vigueur, le paragraphe 7 donne tout d'abord la préférence aux articles consacrés aux dividendes, intérêts etc. En conséquence, le présent article sera applicable aux bénéfices d'entreprise qui n'entrent pas dans les catégories de revenus couvertes par les articles spéciaux et, en outre, aux dividendes, intérêts, etc., qui, en vertu du paragraphe 4 des articles 10 et 11, du paragraphe 3 de l'article 12 et du paragraphe 2 de l'article 21, tombent sous le coup des dispositions du présent article (*cf.* les paragraphes 12 à 18 des Commentaires sur l'article 12 qui traite des principes applicables aux fins de déterminer si, dans le cas particulier des logiciels, des versements doivent être classés soit comme bénéfices d'entreprise visés par l'article 7 ou comme gains en capital relevant de l'article 13, soit comme redevances visées par l'article 12). Il est entendu que les éléments de revenu visés par les articles spéciaux peuvent être imposés, compte tenu des dispositions de la Convention, soit séparément, soit comme bénéfices d'entreprise, conformément à la législation fiscale des États contractants.

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

64. Il est également à noter que la définition du terme « redevances » au paragraphe 2 de l'article 12 du Projet de Convention de 1963 et du Modèle de Convention de 1977 comprenait les rémunérations « pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ». La mention de ces rémunérations a subséquemment été supprimée de cette définition afin d'assurer que les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique, incluant les revenus de la location de conteneurs, soient visés par les dispositions de l'article 7 plutôt que celles de l'article 12, un résultat que le Comité des affaires fiscales estime être approprié compte tenu de la nature de ces revenus.

Observations sur les Commentaires

65. L'*Italie* et le *Portugal* considèrent qu'il est essentiel de prendre en compte le fait que — quel que soit le sens donné à la troisième phrase du paragraphe 8 — en ce qui concerne la méthode suivie pour le calcul des impositions, les systèmes nationaux ne sont pas concernés par la nouvelle rédaction du modèle, c'est-à-dire par la suppression de l'article 14.

66. La *Belgique* ne partage pas les vues exprimées au paragraphe 13 des Commentaires. Elle est d'avis que l'application des législations relatives aux

C (7)

sociétés étrangères contrôlées est contraire aux dispositions de l'article 7, paragraphe 1. Ceci est notamment le cas lorsqu'un État contractant impose un de ses résidents sur des revenus réalisés par une entité étrangère en attribuant fictivement à ce résident les revenus réalisés par l'entité étrangère au prorata de sa participation dans le capital de celle-ci. Ce faisant, cet État accroît la base imposable de son résident en y incorporant des revenus qui n'ont pas été réalisés par ce résident mais ont été réalisés par une entité étrangère non imposable dans cet État sur base de l'article 7, paragraphe 1. Cet État contractant méconnaît, ainsi, la personnalité juridique de l'entité étrangère et contrevient à l'article 7, paragraphe 1.

67. Le *Luxembourg* ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 13 disposant que le paragraphe 1 de l'article 7 ne restreint pas le droit d'un État contractant d'imposer ses propres résidents aux termes de dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées figurant dans sa législation nationale. En effet, cette interprétation met en question le principe fondamental contenu dans le paragraphe 1 de l'article 7.

68. S'agissant du paragraphe 13, l'*Irlande* rappelle son observation générale incluse au paragraphe 27.5 des Commentaires sur l'article 1.

69. S'agissant du paragraphe 45, la *Grèce* note que sa législation interne ne prévoit aucune règle ou méthode d'attribution du capital « libre » aux établissements stables. S'agissant des prêts contractés par une entreprise se rapportant en partie ou en totalité aux activités de l'établissement stable, la Grèce autorise la déduction de la fraction des intérêts correspondant au montant du prêt contracté par le siège central et effectivement transféré à l'établissement stable.

70. Le *Portugal* souhaite se réserver le droit de ne pas s'aligner sur la position exprimée au paragraphe 45 des Commentaires sur l'article 7 sauf dans les cas où il existe des dispositions spécifiques en droit interne fixant des niveaux de capital « libre » pour les établissements stables.

71. S'agissant du paragraphe 46, la *Suède* souhaite préciser qu'elle ne considère pas que les différentes méthodes d'attribution du capital « libre » auxquelles il est fait référence dans le paragraphe comme étant des méthodes « acceptables » aboutissent nécessairement à un résultat conforme au principe de pleine concurrence. Lorsqu'elle examinera les faits et circonstances propres à chaque cas afin de déterminer si le montant des intérêts déduits en application de ces méthodes est conforme au principe de pleine concurrence, la Suède se verra donc obligée, dans bien des cas, de considérer que la méthode de l'autre État n'est pas conforme au principe de pleine concurrence. La Suède estime donc qu'il y aura fréquemment double imposition et que cette situation nécessitera le recours à la procédure amiable.

72. Le *Portugal* souhaite se réserver le droit de ne pas suivre l'approche décrite au paragraphe 48 des Commentaires sur l'article 7 visant à assurer la « symétrie » dans la mesure où sa législation interne ne prévoit aucune règle ou méthode d'attribution du capital « libre » aux établissements stables. Pour éliminer la double imposition en vertu de l'article 23, le Portugal, en tant que pays d'origine, détermine le montant des bénéfices imputables à un établissement stable selon sa propre législation.

73. L'*Allemagne*, le *Japon* et les *États-Unis*, tout en admettant la solution concrète décrite au paragraphe 48, souhaitent préciser comment cet accord sera appliqué. L'Allemagne, le Japon et les États-Unis ne peuvent automatiquement accepter de façon générale tous les calculs effectués par l'État où est situé l'établissement stable. Dans les cas concernant l'Allemagne ou le Japon, la seconde condition mentionnée au paragraphe 48 devra être remplie en utilisant la procédure amiable en vertu de l'article 25. Dans le cas du Japon et des États-Unis, le contribuable souhaitant bénéficier d'un plafond plus élevé pour utiliser un crédit au titre des impôts acquittés à l'étranger devra recourir à la procédure amiable et prouver à l'autorité compétente du Japon ou des États-Unis, selon le cas, que les bénéfices de l'établissement stable ont été doublement imposés à cause de conflits dans le choix des méthodes d'attribution du capital préconisées dans les législations internes des ces pays, et que cette double imposition n'a pas été éliminée par l'application des mécanismes prévus par leur législation fiscale, tels que l'application de plafonds au titre des impôts acquittés à l'étranger sur d'autres transactions.

74. S'agissant des paragraphes 6 et 7, la *Nouvelle-Zélande* souligne qu'elle n'est pas d'accord avec l'approche pour l'imputation des bénéfices aux établissements stables en général telle que décrite dans la Partie I du rapport Attribution des bénéfices aux établissements stables.

Réserves sur l'article

75. *L'Australie*, le *Chili*[1] et la *Nouvelle-Zélande* se réservent le droit d'introduire une disposition qui leur permettra d'appliquer leur droit interne pour l'imposition des revenus provenant de toutes formes d'assurance.

76. L'*Australie* et la *Nouvelle-Zélande* se réservent le droit d'introduire une disposition clarifiant leur droit d'imposer une part des bénéfices d'une entreprise à laquelle un résident de l'autre État contractant a un droit effectif lorsque ces bénéfices sont tirés par un fiduciaire (*trustee*) d'une fiducie (*trust estate*) (autre que certains fonds de placement ouverts qui sont considérés comme des sociétés au regard de la législation fiscale australienne ou néo-zélandaise) de l'exercice d'une activité par l'intermédiaire d'un établissement stable en Australie ou en Nouvelle-Zélande, selon le cas.

77. La *Corée* et le *Portugal* se réservent le droit d'imposer les personnes exerçant une profession libérale ou une autre activité de caractère indépendant quand elles séjournent dans ce pays pendant une période ou des périodes excédant 183 jours durant toute période de douze mois, même si ces personnes ne disposent pas d'un établissement stable (ou d'une base fixe) pour l'exercice de ces activités.

78. Le *Chili*[1], l'*Italie* et le *Portugal* se réservent le droit d'imposer les personnes exerçant une profession libérale suivant les dispositions d'un article distinct correspondant à l'article 14 tel qu'il était rédigé avant sa suppression en 2000.

79. Les *États-Unis* se réservent le droit de modifier l'article 7 afin de permettre, en application des paragraphes 1 et 2 de l'article, que tout revenu ou gain imputable à un établissement stable durant son existence puisse être imposé dans l'État où

1 Le *Chili* a été ajouté aux pays formulant cette réserve lors de son accession à l'OCDE en 2010.

l'établissement stable se situait même lorsque les paiements correspondants ont été effectués après la fin de l'existence de l'établissement stable. Les États-Unis veulent aussi indiquer qu'ils se réservent le droit d'appliquer cette même règle aux articles 11, 12, 13 et 21.

80. La *Turquie* se réserve le droit d'imposer à la source les revenus provenant de la location de conteneurs dans tous les cas. Pour l'application des articles 5 et 7 à ces revenus, la Turquie souhaiterait appliquer la règle de l'établissement stable au cas des entrepôts simples, des entrepôts-agences et des succursales opérationnelles.

81. La *Norvège* et les *États-Unis* se réservent le droit d'appliquer aux revenus de l'utilisation, de l'entretien ou de la location de conteneurs utilisés dans le trafic international le même régime qu'aux revenus des transports maritimes et aériens visés à l'article 8.

82. L'*Australie* et le *Portugal* se réservent le droit de proposer, au cours des négociations bilatérales, une disposition selon laquelle, si les renseignements à la disposition de l'autorité compétente d'un État contractant sont inadéquats pour déterminer les bénéfices à imputer à l'établissement stable d'une entreprise, l'autorité compétente peut, à cette fin, appliquer à cette entreprise les dispositions de la législation fiscale de cet État, à ceci près que celle-ci sera appliquée conformément aux principes de cet article, dans la mesure où les renseignements à la disposition de l'autorité compétente le permettront.

83. Le *Mexique* se réserve le droit d'imposer, dans l'État où l'établissement stable est situé, les bénéfices d'entreprise provenant de ventes de biens et de marchandises réalisées directement par son siège situé dans l'autre État contractant, sous réserve que ces biens et marchandises soient identiques ou similaires à ceux qui sont vendus par l'intermédiaire de cet établissement stable. Le Gouvernement du Mexique n'appliquera cette règle que pour prévenir les abus et non pas en vertu du principe de la « force attractive » ; ainsi, la règle ne sera pas applicable si l'entreprise démontre que les ventes ont été réalisées pour des raisons autres que l'obtention d'un avantage par le biais de la Convention.

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 1 a été supprimé et un nouveau paragraphe 1 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

« 1. Cet article est, à bien des égards, la suite et le corollaire de l'article 5 qui définit le concept d'établissement stable. Le critère de l'établissement stable est couramment utilisé dans les conventions internationales de double imposition en vue de déterminer si un élément particulier de revenu doit ou non être imposé dans le pays où il est produit ; mais ce critère ne fournit pas par lui-même une solution complète au problème de la double imposition des bénéfices d'entreprise. Pour éviter qu'il y ait une double imposition de cette nature, il est nécessaire de compléter la définition de l'établissement stable en y ajoutant une série convenue de règles permettant de calculer les bénéfices imputables à l'établissement stable.

Pour exprimer la même idée sous une forme légèrement différente, lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce une activité d'entreprise dans l'autre État contractant, les autorités de ce second État doivent se poser deux questions avant d'imposer les bénéfices de l'entreprise : tout d'abord, l'entreprise a-t-elle dans leur pays un établissement stable ? Dans l'affirmative, quels sont éventuellement les bénéfices sur lesquels cet établissement stable doit être imposé ? Ce sont les règles à appliquer pour répondre à cette seconde question qui constituent l'objet de l'article 7. Les règles permettant de calculer les bénéfices réalisés par une entreprise d'un État contractant qui effectue des opérations commerciales avec une entreprise de l'autre État contractant lorsque les deux entreprises sont associées sont contenues dans l'article 9. »

Le paragraphe 1 a été amendé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 1 et le titre qui le précédait avaient été précédemment amendés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« Remarques générales

1. L'article 7 concernant les bénéfices des entreprises est, à bien des égards, la suite et le corollaire de l'article 5 qui définit le concept d'établissement stable. Le critère de l'établissement stable est couramment utilisé dans les accords internationaux sur la double imposition, en vue de déterminer si un élément particulier de revenu doit ou non être imposé dans le pays où il est produit ; mais ce critère ne fournit pas par lui-même une solution complète au problème de la double imposition des bénéfices industriels et commerciaux. Pour éviter qu'il y ait une double imposition de cette nature, il est nécessaire de compléter la définition de l'établissement stable en y ajoutant une série convenue de règles permettant de

calculer le bénéfice réalisé par l'établissement stable ou par une entreprise effectuant des opérations commerciales avec un membre étranger du même groupe d'entreprises. Pour exprimer la même idée sous une forme légèrement différente, on peut dire que lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce une activité industrielle ou commerciale dans l'autre État contractant, les autorités de ce second État doivent se poser deux questions avant d'imposer les bénéfices de l'entreprise: tout d'abord, l'entreprise possède-t-elle dans leur pays un établissement stable? Dans l'affirmative, quels sont éventuellement les bénéfices sur lesquels ledit établissement stable doit être imposé? Ce sont les règles à appliquer pour répondre à cette seconde question qui constituent l'objet de l'article 7. L'article 9 concernant les entreprises associées traite du calcul des bénéfices réalisés par une entreprise d'un État contractant qui effectue des opérations commerciales avec une entreprise de l'autre État contractant, si les deux entreprises appartiennent au même groupe d'entreprises ou sont en fait sous le même contrôle. »

Paragraphe 2 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 2 a été supprimé et un nouveau paragraphe 2 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Les articles 7 et 9 n'entrent pas particulièrement dans les détails et ne présentaient pas de réelles nouveautés lorsqu'ils ont été adoptés par l'OCDE. La question du critère à utiliser pour l'attribution de bénéfices à un établissement stable, et celle des règles à appliquer pour répartir des bénéfices provenant de transactions effectuées entre des entreprises associées, ont dû être traitées dans un grand nombre de conventions de double imposition et dans divers modèles élaborés par la Société des Nations avant que l'OCDE n'en traite pour la première fois et les solutions adoptées ont en général été conçues selon un modèle standard. »

Le paragraphe 2 a été amendé le 17 juillet 2008, en insérant les troisième, quatrième, cinquième et sixième phrases dans le paragraphe 3, en insérant l'avant-dernière phrase dans le paragraphe 4 et en amendant les première et deuxième phrases du paragraphe 2 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

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

problèmes risquent d'aboutir au maintien de la double imposition ou de la double exonération de certains bénéfices, il est préférable que les autorités fiscales conviennent de méthodes mutuellement acceptables pour traiter de ces problèmes en utilisant, le cas échéant, la procédure amiable prévue à l'article 25, plutôt que d'adopter des interprétations unilatérales de principes de base auxquels il faudrait adhérer malgré des divergences d'opinion avec les autres États. À cet égard, les méthodes utilisées pour résoudre certains des problèmes qui se posent le plus souvent sont examinées ci-dessous. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base de l'annexe III d'un autre rapport intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Il convient de dire ici qu'aucun des deux articles ne présente de réelles nouveautés et n'entre particulièrement dans les détails. La question du critère à utiliser pour l'imputation des bénéfices à un établissement stable, et celle des règles à appliquer pour répartir des bénéfices provenant de transactions effectuées entre des entreprises placées sous un même contrôle, ont dû être traitées dans un grand nombre de conventions de double imposition, et on peut dire que les solutions adoptées ont en général été conçues selon un modèle standard. Il est reconnu de façon générale que les principes essentiels sur lesquels repose ce modèle standard sont bien fondés ; on s'est donc contenté de les énoncer de nouveau, en y introduisant quelques légers amendements et quelques modifications visant essentiellement à les rendre plus clairs. Les deux articles comportent un certain nombre de directives. Ils ne fixent pas une série de règles précises correspondant à tous les types de problèmes qui peuvent se poser lorsqu'une entreprise d'un État réalise des bénéfices dans un autre État ; ils ne pouvaient guère le faire, étant donné la nature de ce problème. À l'époque moderne, le commerce s'organise de façon extrêmement variée ; il serait tout à fait impossible, dans les limites relativement étroites d'un article destiné à figurer dans une convention de double imposition, d'énoncer des règles exhaustives, propres à résoudre tous les types de problèmes qui peuvent se poser. Ceci n'aura toutefois qu'une importance relativement mineure, si l'on parvient à se mettre d'accord sur les grandes lignes. Certains cas spéciaux peuvent exiger une étude particulière, mais il ne devrait pas être difficile de trouver une solution appropriée si l'on envisage le problème dans le cadre d'une réglementation satisfaisante, fondée sur des principes admis par tous. »

Le paragraphe 2 avait été précédemment amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Il convient de dire ici qu'aucun des deux articles ne présente de réelles nouveautés et n'entre particulièrement dans les détails. La question du critère à utiliser pour l'imputation des bénéfices à un établissement stable, et celle des règles à appliquer pour répartir des bénéfices provenant de transactions effectuées entre des entreprises placées sous un même contrôle ont dû être traitées dans un grand nombre de conventions conclues en Europe depuis la guerre en matière de double imposition, et on peut dire que les solutions adoptées ont en général été conçues selon un modèle standard. Il est reconnu de façon générale que les principes essentiels sur lesquels repose ce modèle standard sont bien fondés ; on s'est donc contenté de les énoncer de nouveau, en y introduisant quelques légers amendements et quelques modifications visant essentiellement à les rendre plus

clairs. Les deux articles comportent un certain nombre de directives. Ils ne fixent pas une série de règles précises correspondant à tous les types de problèmes qui peuvent se poser lorsqu'une entreprise d'un État réalise des bénéfices dans un autre État; ils ne pouvaient guère le faire, étant donné la nature de ce problème. À l'époque moderne, le commerce s'organise de façon extrêmement variée ; il serait tout à fait impossible, dans les limites relativement étroites d'un article, destiné à figurer dans une Convention de double imposition, d'énoncer des règles exhaustives, propres à résoudre tous les types de problèmes qui peuvent se poser. Mais si l'on parvient à se mettre d'accord sur les grandes lignes, les modalités d'application n'auront qu'une importance relativement mineure. Certains cas spéciaux peuvent exiger une étude particulière, mais il ne devrait pas être difficile de trouver une solution appropriée si l'on envisage le problème dans le cadre d'une réglementation satisfaisante, fondée sur des principes admis par tous. »

Paragraphe 2.1 : Amendé et renuméroté paragraphe 8 (voir historique du paragraphe 77) le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 3 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 3 a été supprimé et un nouveau paragraphe 3 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. Il est reconnu de façon générale que les principes essentiels sur lesquels repose ce modèle standard sont bien fondés, et, lorsque l'OCDE s'est penchée pour la première fois sur cette question, elle s'est donc contentée de les énoncer de nouveau, en y introduisant quelques légers amendements et quelques modifications visant essentiellement à les rendre plus clairs. Les deux articles comportent un certain nombre de directives. Ils ne fixent pas une série de règles précises correspondant à tous les types de problèmes qui peuvent se poser lorsqu'une entreprise d'un État réalise des bénéfices dans un autre État ; ils ne pouvaient guère le faire, étant donné la nature de ce problème. À l'époque moderne, le commerce s'organise de façon extrêmement variée ; il serait tout à fait impossible, dans les limites relativement étroites d'un article destiné à figurer dans une convention de double imposition, d'énoncer des règles exhaustives, propres à résoudre tous les types de problèmes qui peuvent se poser. »

Le paragraphe 3, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait aux troisième, quatrième, cinquième et sixième phrases du paragraphe 2 telles qu'elles se lisaient avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 3 a été renuméroté paragraphe 9 (voir historique du paragraphe 11) et les troisième, quatrième, cinquième et sixièmes phrase du paragraphe 2, après modifications, ont été insérées dans un nouveau paragraphe 3 (voir historique du paragraphe 2) par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Au même moment, les titres qui précédaient le paragraphe 3 ont été déplacés avec ce paragraphe

Paragraphe 4 : Correspond au paragraphe 5 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 4 a été supprimé et le paragraphe 5 a été amendé et renuméroté paragraphe 4 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 5 et les notes de bas de page s'y rapportant se lisaient comme suit :

« 5. Au fil des années, le Comité des affaires fiscales a donc consacré énormément de temps et d'efforts à œuvrer pour que s'imposent une interprétation et une application plus cohérentes des règles énoncées dans l'article. Des changements mineurs dans la formulation de l'article et un certain

nombre de modifications des Commentaires ont été effectués lors de l'adoption du Modèle de Convention fiscale de 1977. Un rapport qui traitait cette question dans le cas particulier des banques a été publié en 1984.[1] En 1987, notant que la détermination des bénéfices imputables à un établissement stable pourrait donner lieu à des incertitudes, le Comité a entrepris d'étudier la question, sa réflexion ayant conduit à l'adoption, en 1993, du rapport intitulé « Attribution de bénéfices aux établissements stables »[2] et à des modifications subséquentes des Commentaires.

1 L'imposition des entreprises bancaires internationales », publié sous le titre *Prix de transfert et entreprises multinationales – Trois études fiscales*, OCDE, Paris, 1984.

2 Reproduit à la page R(13)-1 du Volume II de la version du *Modèle de Convention fiscale* présentée sous forme de classeurs. »

Le paragraphe 5 a été remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 5 a été supprimé et un nouveau paragraphe 5 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au le 17 juillet 2008, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 5, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 4 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 5 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 6 (voir historique du paragraphe 6) et le paragraphe 4 a été renuméroté paragraphe 5 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 4, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'à sa supression le 22 juillet 2010, se lisait comme suit :

« 4. Il convient toutefois de reconnaître que des différences considérables ont été observées dans l'interprétation des directives générales énoncées à l'article 7 et des dispositions figurant dans des conventions et modèles de convention antérieurs dont est inspirée la formulation de cet article. Cette absence d'interprétation commune de l'article 7 peut aboutir à des problèmes de double imposition et d'absence d'imposition. Pour cette raison, il est important que les

autorités fiscales conviennent de méthodes cohérentes pour traiter ces problèmes en utilisant, le cas échéant, la procédure amiable prévue à l'article 25. »

Le paragraphe 4 tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'à sa supression le 22 juillet 2010, correspondait en partie à l'avant-dernière phrase du paragraphe 2. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 4 a été supprimé et l'avant-dernière phrase du paragraphe 2, après modifications, a été insérée dans un nouveau paragraphe 4 (voir historique du paragraphe 2) par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

C (7)

« 4. Il y a eu, depuis les années cinquante, un développement rapide des activités spatiales : lancement de fusées et d'engins spatiaux, présence permanente de nombreux satellites dans l'espace, habités par des équipages humains pendant des périodes de plus en plus longues, accomplissement d'opérations industrielles dans l'espace, etc. Ceci pouvant conduire à des situations nouvelles dans l'application des conventions de double imposition, ne serait-il pas opportun d'insérer dans le Modèle de Convention des dispositions particulières destinées à régler ces situations nouvelles ? Premièrement, aucun pays n'envisage d'étendre sa souveraineté fiscale aux activités exercées dans l'espace ni d'assimiler celles-ci à des activités exercées sur son territoire. En conséquence, l'espace ne pourrait pas être considéré comme « la source de revenus ou bénéfices » et, par conséquent, les activités qui y sont ou seront exercées ne seront pas soumises à de nouvelles possibilités de double imposition. Deuxièmement, s'il y a problème de double imposition, le Modèle de Convention, en départageant les pouvoirs respectifs d'imposition de l'État de résidence et de l'État de la source des revenus, doit permettre de les régler. La même conclusion s'applique à l'égard du personnel séjournant à bord d'engins spatiaux : là non plus, il n'est pas nécessaire de déroger aux conventions de double imposition puisque les articles 15 et 19, selon le cas, suffisent pour attribuer le pouvoir d'imposition des rémunérations et que l'article 4 doit permettre de déterminer la résidence des personnes intéressées, étant entendu que les difficultés ou les doutes pouvant surgir seront à régler suivant la procédure amiable. »

Le paragraphe 4 a été amendé le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. Il y a eu, au cours des dernières décennies, un développement rapide des activités spatiales : lancement de fusées et d'engins spatiaux, présence permanente de nombreux satellites dans l'espace, habités par des équipages humains pendant des périodes de plus en plus longues, perspective assez rapprochée d'accomplissement d'opérations industrielles dans des satellites, etc. Ceci pouvant conduire à des situations nouvelles dans l'application des conventions de double imposition, ne serait-il pas opportun d'insérer dans le Modèle de Convention des dispositions particulières destinées à régler ces situations nouvelles ? Premièrement, aucun pays n'envisage d'étendre sa souveraineté fiscale aux activités exercées dans l'espace ni d'assimiler celles-ci à des activités exercées sur son territoire. En conséquence, l'espace ne pourrait pas être considéré comme « la source de revenus ou bénéfices » et, par conséquent, les activités qui y sont ou seront exercées ne seront pas soumises à de nouvelles possibilités de double imposition. Deuxièmement, s'il y a problème de double imposition, le Modèle de Convention, en départageant les pouvoirs respectifs d'imposition de l'État de résidence et de l'État de la source des revenus, doit permettre de les régler. La même conclusion s'applique à l'égard du personnel séjournant à bord d'engins spatiaux : là non plus, il n'est pas nécessaire de déroger

aux conventions de double imposition puisque les articles 15 et 19, selon le cas, suffisent pour attribuer le pouvoir d'imposition des rémunérations et que l'article 4 doit permettre de déterminer la résidence des personnes intéressées, étant entendu que les difficultés ou les doutes pouvant surgir seront à régler suivant la procédure amiable. »

Le paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992. Le paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 5 (voir historique du paragraphe 5 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010 au paragraphe 4 ci-dessus) et un nouveau paragraphe 4 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 5 : Correspond aux trois premières phrases du paragraphe 6 telles qu'elles se lisaient avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 5 a été amendé et a été renuméroté paragraphe 4 (voir historique du paragraphe 4) et les trois premières phrases du paragraphe 6 ont été amendées et insérées dans le paragraphe 5 (voir historique du paragraphe 6) par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 6 : Amendé, notamment en insérant les trois premières phrases du paragraphe 6 dans le paragraphe 5, le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. Malgré ces travaux, les pratiques des pays membres et non membres de l'OCDE concernant l'attribution de bénéfices aux établissements stables et leur interprétation de l'article 7 varient fortement. Le Comité a reconnu la nécessité de réduire l'incertitude pour les contribuables : dans son rapport intitulé *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, adopté en 1995, il a indiqué que des travaux futurs porteraient sur l'application du principe de pleine concurrence aux établissements stables. Ces travaux ont débouché, en 2008, sur la publication d'un rapport intitulé *Attribution de bénéfices aux établissements stables*. L'approche décrite dans ce rapport n'a pas été limitée par l'intention initiale ou par la pratique et l'interprétation observées de l'article 7. Au lieu de cela, l'accent a été mis sur la formulation de la meilleure méthode d'attribution de bénéfices à un établissement stable en vertu de l'article 7 compte tenu des opérations multinationales et des échanges actuels. »

Le paragraphe 6 a été remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 6 a été supprimé et un nouveau paragraphe 6 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 6 tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 correspondait au paragraphe 5 du Projet de Convention de 1963. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 6 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 7 (voir historique du paragraphe 9) et le paragraphe 5 a été renuméroté paragraphe 6 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 7 : Remplacé le paragraphe 7 le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 7 a été amendé et renuméroté paragraphe 9 (voir historique du paragraphe 9) et un nouveau paragraphe 7 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 8 a été amendé et renuméroté paragraphe 77 (voir historique du paragraphe 77) et un nouveau paragraphe 8 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 9 : Correspond au paragraphe 7 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 9 a été amendé et renuméroté paragraphe 11 (voir historique du paragraphe 11) et le paragraphe 7 a été amendé et renuméroté paragraphe 9 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Au même moment, les titres qui précédaient le paragraphe 9 ont été insérés avant le paragraphe 10. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. L'approche décrite dans le rapport concerne l'attribution de bénéfices aux établissements stables en général (Partie I du rapport) et, en particulier, aux établissements stables d'entreprises exerçant leur activité dans le secteur financier où le fait d'exercer l'activité par l'intermédiaire d'un établissement stable est très répandu (Partie II du rapport, qui porte sur les établissements stables des banques, Partie III, qui traite des établissements stables des entreprises effectuant des transactions mondialisées et Partie IV, qui traite des établissements stables des entreprises exerçant des activités dans le secteur de l'assurance). Le Comité considère que les directives énoncées dans le rapport décrivent une meilleure méthode d'attribution de bénéfices aux établissements stables que celle qui prévalait auparavant. Il reconnaît cependant qu'il existe des différences entre certaines des conclusions du rapport et l'interprétation de l'article donnée précédemment dans ces Commentaires. C'est pour cette raison que ces Commentaires ont été modifiés afin d'y intégrer certaines des conclusions du rapport qui n'entraient pas en conflit avec la version précédente des Commentaires, laquelle préconisait des méthodes spécifiques dans certains secteurs et laissait une latitude considérable dans d'autres. Le rapport énonce donc des principes internationalement acceptés et, dans la mesure où son contenu n'entre pas en conflit avec les Commentaires, il fournit des directives pour l'application du principe de pleine concurrence figurant dans l'article »

Le paragraphe 7 a été remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 7 a été supprimé et un nouveau paragraphe 7 a été ajouté par le rapport par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. Mise à part la question fondamentale de la compétence fiscale, le principal argument opposé couramment à la solution recommandée ci-dessus est qu'elle risque de faciliter l'évasion fiscale. Selon cet argument, cette solution pourrait laisser à une entreprise la possibilité de créer, dans un pays déterminé, un établissement stable qui ne réalise pas de bénéfices, qui n'a nullement été conçu en vue de réaliser des bénéfices et dont la seule raison d'être est de contrôler une activité commerciale, parfois étendue, que l'entreprise exerce dans ce pays par l'intermédiaire d'agents indépendants par exemple. De plus, toujours selon cet argument, bien que l'ensemble de cette activité commerciale puisse être dirigé et organisé par l'établissement stable, il peut être difficile dans la pratique de prouver que tel est bien le cas. Si les taux d'impôt sont plus élevés dans ce pays que dans le pays où le siège central de l'entreprise est situé, cette dernière sera fortement tentée de faire en sorte qu'elle paie le minimum d'impôt dans l'autre territoire ; ce que l'on reproche essentiellement à la solution recommandée ci-dessus, c'est qu'elle pourrait bien donner à l'entreprise le moyen d'atteindre ce résultat. »

Le paragraphe 7 tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 correspondait au paragraphe 6 du Projet de Convention de 1963. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 7 du Projet de

Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 8 (voir historique du paragraphe 77) et le paragraphe 6 a été renuméroté paragraphe 7 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 10 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 10 a été amendé et renuméroté paragraphe 12 (voir historique du paragraphe 12) et un nouveau paragraphe 10 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Au même moment, les titres qui précédaient le paragraphe 9 ont été insérés avant le paragraphe 10.

Paragraphe 10.1 : Amendé et renuméroté paragraphe 13 (voir historique du paragraphe 13) le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 11 : Correspond au paragraphe 9 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 11 a été supprimé et le paragraphe 9 a été amendé et renuméroté paragraphe 11 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

> « 9. Ce paragraphe traite de deux questions. En premier lieu, il réaffirme le principe généralement énoncé dans les conventions de double imposition, selon lequel une entreprise d'un État ne doit pas être imposée dans l'autre État, à moins qu'elle n'exerce une activité industrielle ou commerciale dans cet autre État par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Il semble inutile de souligner ici les avantages de ce principe. On se contentera de rappeler qu'il est maintenant admis, dans les relations fiscales internationales, qu'une entreprise d'un État ne peut être vraiment considérée comme participant à la vie économique d'un autre État au point de tomber sous sa juridiction fiscale, que si elle fonde dans cet État un établissement stable. »

Le paragraphe 9, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963, adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 9 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008 a été supprimé et le paragraphe 3 a été renuméroté paragraphe 9 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Au même moment, les titres qui précédaient le paragraphe 3 ont été déplacés avec ce paragraphe.

Le titre qui précédait le paragraphe 3, « II. COMMENTAIRES DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE », a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Le paragraphe 9, tel qu'il se lisait après le 31 mars 1994, et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé le 17 juillet 2008, se lisait comme suit :

> « 9. Sans doute est-il vrai qu'une fraude fiscale pourrait être pratiquée en soustrayant clandestinement des bénéfices à un établissement stable et qu'il pourrait parfois être nécessaire de surveiller ces agissements ; mais, lorsqu'on examine cette question, il faut conserver le sens des proportions et avoir présents à l'esprit les arguments qui viennent d'être exposés. Il ne s'agit naturellement en aucune façon de consacrer des pratiques abusives de ce genre ni de protéger une entreprise qui se rendrait ainsi coupable de fraude fiscale des conséquences que pourrait avoir pour elle la découverte de ce fait par les autorités fiscales intéressées. Il est pleinement reconnu que les États contractants doivent être libres d'utiliser toutes les méthodes à leur disposition pour lutter contre la fraude fiscale. »

Le paragraphe 9, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, correspondait au paragraphe 8 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 9 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 10 (voir historique du paragraphe 12) et le paragraphe 8 a été renuméroté paragraphe 9 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

C (7)

Le paragraphe 11, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, date à laquelle il a été supprimé, se lisait comme suit :

> « 11. En faisant référence à la part des bénéfices d'une entreprise imputable à un établissement stable, la deuxième phrase du paragraphe 1 renvoie directement au paragraphe 2, lequel fournit les directives relatives à la détermination des bénéfices devant être imputés à un établissement stable. Parce que le paragraphe 2 fait partie du contexte dans lequel la deuxième phrase du paragraphe 1 doit être lue, cette phrase ne doit pas être interprétée de telle manière qu'elle puisse contredire le paragraphe 2, ce qui serait le cas notamment si l'on considérait que le montant des bénéfices susceptibles d'être imputés à un établissement stable ne peut excéder celui des bénéfices de l'entreprise toute entière. Par conséquent, si le paragraphe 1 prévoit qu'un État contractant ne peut imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre État contractant que dans la mesure où ils sont imputables à un établissement stable situé dans le premier État, ce sont les dispositions du paragraphe 2 qui donnent son sens à l'expression « bénéfices imputables à un établissement stable ». En d'autres termes, les directives énoncées au paragraphe 2 peuvent conduire à imputer des bénéfices à un établissement stable même si l'entreprise dans son ensemble n'a jamais réalisé de bénéfices ; elles peuvent à l'inverse conduire à n'imputer aucun bénéfice à un établissement stable même si l'entreprise dans son ensemble a réalisé des bénéfices. »

Le paragraphe 11 a été remplacé le 17 juillet 2008. Le paragraphe 11 a été renuméroté paragraphe 14 (voir historique du paragraphe 14) et un nouveau paragraphe 11 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 11 a été déplacé avec ce paragraphe.

Paragraphe 12 : Correspond au paragraphe 10 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 12 a été supprimé et le paragraphe 10 a été amendé et renuméroté paragraphe 12 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. Le second principe, qui est énoncé dans la deuxième phrase du paragraphe, est que le droit d'imposer de l'État où l'établissement stable est situé ne s'étend pas aux bénéfices que l'entreprise peut tirer de cet État mais qui ne sont pas imputables à l'établissement stable. C'est là une question sur laquelle, dans le passé, des divergences de vues se sont fait jour, quelques pays ayant appliqué, il y a plusieurs années, le principe de l'existence d'une « force d'attraction » générale en vertu duquel les revenus tels que les autres bénéfices d'entreprise, dividendes, intérêts et redevances tirés de sources situées sur leur territoire étaient imposables en totalité dans ces pays dès lors que le bénéficiaire y possédait un établissement stable et ce, même lorsque ces revenus n'étaient manifestement pas imputables à l'établissement stable. Même si certaines conventions fiscales bilatérales prévoient une règle anti-abus de portée limitée fondée sur une conception restreinte de la force d'attraction s'appliquant uniquement aux bénéfices d'entreprise tirés d'activités similaires à celles exercées par un établissement stable, l'approche de la force d'attraction décrite précédemment est désormais rejetée dans la pratique internationale en matière de conventions fiscales. Le principe qui est à présent généralement accepté dans les conventions de double imposition repose sur l'idée

que, pour imposer les bénéfices réalisés par l'entreprise étrangère dans un pays déterminé, les autorités fiscales de ce pays devraient considérer une par une les diverses sources des bénéfices que l'entreprise tire de leur pays et appliquer à chacune le critère de l'établissement stable sous réserve de l'application éventuelle des autres articles de la Convention. Cette solution permet d'adopter des méthodes d'administration de l'impôt et de discipline fiscale plus simples et plus efficaces et correspondant mieux à la conduite courante des affaires. À l'époque moderne, l'organisation des affaires est fort complexe. Il existe un grand nombre de sociétés dont chacune exerce des activités très diverses et notamment des activités d'entreprise très étendues dans de nombreux pays. Une société peut créer un établissement stable dans un autre pays par l'intermédiaire duquel elle réalise des activités manufacturières tandis qu'une partie différente de la même société vend des produits ou articles manufacturés différents dans cet autre pays par l'intermédiaire d'agents indépendants. La société peut avoir des raisons commerciales parfaitement valables pour procéder ainsi fondées, par exemple, sur la structure historique de son activité ou sur des motifs de convenance sur le plan commercial. Si le pays dans lequel l'établissement stable est situé souhaite pousser l'insistance jusqu'à vouloir rechercher minutieusement à déterminer et à imposer la part de bénéfice imputable à chaque transaction effectuée par l'intermédiaire d'agents indépendants, en vue d'ajouter ce bénéfice aux bénéfices de l'établissement stable, une telle démarche pourrait gêner sérieusement les activités commerciales ordinaires et serait contraire aux objectifs de la Convention. »

Le paragraphe 10 a été remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 10 a été supprimé et un nouveau paragraphe 10 a été ajouté par le rapport par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, date à laquelle il a été supprimé, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

« 10. Pour les raisons exposées ci-dessus, on ne devrait pas donner trop de poids à l'argument selon lequel la solution recommandée pourrait susciter une aggravation des évasions fiscales de la part d'entreprises étrangères. On doit attacher beaucoup plus d'importance à la nécessité d'éviter autant que possible toute intervention dans l'organisation actuelle des affaires et à la nécessité de s'abstenir, auprès d'entreprises étrangères, de toute demande de renseignements par trop onéreuse. »

Le paragraphe 10, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, correspondait au paragraphe 9 du Projet de Convention de 1963 adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 10 a été renuméroté paragraphe 11 (voir historique du paragraphe 11) et le paragraphe 9 a été renuméroté paragraphe 10 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 10 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 12, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, date à laquelle il a été supprimé, se lisait comme suit :

« 12. A l'évidence cependant, l'État contractant de l'entreprise a intérêt à ce que les directives énoncées au paragraphe 2 soient correctement appliquées par l'État où se situe l'établissement stable. Étant donné que ces directives s'appliquent aux deux États contractants, l'État de l'entreprise doit, conformément aux dispositions de l'article 23, éliminer la double imposition des bénéfices correctement imputés à l'établissement stable. En d'autres termes, si l'État où se situe l'établissement stable cherche à imposer des bénéfices qui ne sont pas imputables à ce dernier aux termes de l'article 7, on risque d'aboutir à une situation de double imposition de

bénéfices qui ne devraient normalement être imposés que dans l'État de l'entreprise. »

Le paragraphe 12 a été remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 12 a été renuméroté paragraphe 16 (voir historique du paragraphe 16) et un nouveau paragraphe 12 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

C (7)

Paragraphe 12.1 : Amendé et renuméroté paragraphe 19 (voir historique du paragraphe 19) le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 12.2 : Supprimé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 12.2 se lisait comme suit :

« 12.2 A cet égard, il convient aussi de noter que le principe exposé au paragraphe 2 est subordonné aux dispositions contenues dans le paragraphe 3, notamment en ce qui concerne le régime applicable aux paiements qui, sous la dénomination d'intérêts, redevances, etc., sont versés par un établissement stable à son siège central au titre de prêts ou de licences d'exploitation que ce dernier lui a octroyés (*cf.* ci-dessous paragraphes 17.1 et suivants). »

Le paragraphe 12.2 a été ajouté le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base d'un rapport antérieur intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993).

Paragraphe 13 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 13 a été amendé et renuméroté paragraphe 14 (voir historique du paragraphe 14) et un nouveau paragraphe 13 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 14 : Correspond au paragraphe 13 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 14 a été supprimé et le paragraphe 13 a été amendé et renuméroté paragraphe 14 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 14 a été inséré avant le paragraphe 15. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

« 13. L'objet du paragraphe 1 est de définir les limites du droit pour un État contractant d'imposer les bénéfices tirés de leur activité par des entreprises de l'autre État contractant. En revanche, ce paragraphe ne restreint pas le droit d'un État contractant d'imposer ses propres résidents aux termes de dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées figurant dans sa législation nationale, même si l'impôt ainsi appliqué à ces résidents peut être calculé par référence à la partie des bénéfices d'une entreprise qui est résidente de l'autre État contractant qui est attribuable à la participation de ces résidents dans cette entreprise. L'impôt ainsi appliqué par un État à ses propres résidents ne réduit pas les bénéfices de l'entreprise de l'autre État et on ne saurait donc considérer qu'il est prélevé sur ces bénéfices (voir aussi le paragraphe 23 des Commentaires sur l'article 1 et les paragraphes 37 à 39 des Commentaires sur l'article 10). »

Le paragraphe 13, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et juqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 10.1 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 13 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008 a été supprimé et le paragraphe 10.1 a été amendé et renuméroté paragraphe 13 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le

17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 10.1 se lisait comme suit :

> « 10.1 L'objet du paragraphe 1 est de définir les limites du droit pour un État contractant d'imposer les bénéfices tirés de leur activité par des entreprises résidentes de l'autre État contractant. En revanche, ce paragraphe ne restreint pas le droit d'un État contractant d'imposer ses propres résidents aux termes de dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées figurant dans sa législation nationale, même si l'impôt ainsi appliqué à ces résidents peut être calculé par référence à la partie des bénéfices d'une entreprise qui est résidente de l'autre État contractant qui est attribuable à la participations de ces résidents dans cette entreprise. L'impôt ainsi appliqué par un État à ses propres résidents ne réduit pas les bénéfices de l'entreprise de l'autre État et on ne saurait donc considérer qu'il est prélevé sur ces bénéfices (voir aussi le paragraphe 23 des Commentaires sur l'article 1 et les paragraphes 37 à 39 des Commentaires sur l'article 10). »

Le paragraphe 10.1 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Le paragraphe 13 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008 a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

> « 13. Même lorsqu'un établissement stable est en mesure de présenter une comptabilité propre, conçue pour faire apparaître les bénéfices découlant de ses activités, il peut encore être nécessaire que les autorités fiscales du pays intéressé rectifient cette comptabilité conformément au principe de pleine concurrence (*cf.* paragraphe 2 ci-dessus). Il peut être nécessaire de procéder à des ajustements de ce type lorsque, par exemple, des marchandises ont été facturées par le siège central à l'établissement stable à des prix qui ne sont pas conformes à ce principe et que des bénéfices ont ainsi été détournés de l'établissement stable vers le siège central ou vice versa. »

Le paragraphe 13, tel qu'il se lisait avant le 31 mars 1994 a été remplacé quand le paragraphe 13 a été supprimé et un nouveau paragraphe 13 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base de l'annexe III d'un autre rapport intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, date à laquelle il a été supprimé, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

> « 13. Même lorsqu'un établissement stable est en mesure de présenter une comptabilité propre, conçue pour faire apparaître les bénéfices découlant de ses activités, il peut encore être nécessaire que les autorités fiscales du pays intéressé rectifient cette comptabilité, conformément à la directive générale du paragraphe 2. Il peut être nécessaire de procéder à des ajustements de ce type lorsque, par exemple, des marchandises ont été facturées par le siège central à l'établissement stable à des prix qui ne sont pas conformes à la directive en question et que des bénéfices ont ainsi été détournés de l'établissement stable vers le siège central ou vice versa. »

Le paragraphe 13, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, correspondait au paragraphe 12 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 13 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 14 (voir historique du paragraphe 14 ci-dessous) et le paragraphe 12 a été renuméroté

paragraphe 13 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 12 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 11 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) a été amendé et renuméroté paragraphe 13 (voir historique du paragraphe 14 ci-dessous) et le paragraphe 11 a été renuméroté paragraphe 12 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

C (7)

Le paragraphe 14, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, date à laquelle il a été supprimé, se lisait comme suit :

> « 14. Ce paragraphe contient la directive centrale qui doit servir de base à l'attribution de bénéfices à un établissement stable. On y retrouve l'idée que les bénéfices à attribuer à un établissement stable sont ceux que cet établissement aurait réalisés si, au lieu de traiter avec le reste de l'entreprise, il avait traité avec une entreprise entièrement distincte aux conditions et aux prix du marché ordinaire. Cela correspond au « principe de pleine concurrence » envisagé dans les Commentaires sur l'article 9. Normalement, les bénéfices ainsi déterminés seraient les mêmes que ceux auxquels les méthodes couramment employées pour l'établissement d'une comptabilité appropriée pour une entreprise devraient permettre d'aboutir. »

Le paragraphe 14 tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008, correspondait au paragraphe 11. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 14 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008 a été supprimé, le paragraphe 11 a été amendé et renuméroté paragraphe 14 et le titre qui le précédait a été déplacé avec par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

> « 11. Ce paragraphe contient la directive centrale qui doit servir de base au calcul des bénéfices imputables à un établissement stable. On y retrouve l'idée, généralement entérinée dans les conventions bilatérales, que les bénéfices à imputer à un établissement stable sont ceux que cet établissement aurait réalisés si, au lieu de traiter avec son siège central, il avait traité avec une entreprise entièrement distincte aux conditions et aux prix du marché ordinaire. Cela correspond « au principe de pleine concurrence » envisagé dans les Commentaires sur l'article 9. Normalement, les bénéfices ainsi déterminés seraient les mêmes que ceux auxquels les méthodes couramment employées pour l'établissement d'une comptabilité industrielle ou commerciale appropriée devraient permettre d'aboutir. Le principe des prix de pleine concurrence s'étend aussi à l'attribution des bénéfices que l'établissement stable peut retirer d'opérations faites avec d'autres établissements stables de l'entreprise ; mais les États contractants qui estiment que le paragraphe actuel ne couvre pas en fait ces opérations d'un caractère plus général peuvent, dans leurs négociations bilatérales, convenir d'une rédaction plus détaillée ou modifier le paragraphe 2 de la manière suivante :
>
> > « Sous réserve des dispositions du paragraphe 3, lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque État contractant, à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues. » »

Le paragraphe 11 tel qu'il se lisait avant le 31 mars 1994, a été remplacé quand le paragraphe 11 a été supprimé et un nouveau paragraphe 11 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil

de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base de l'annexe III d'un autre rapport intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

> « 11. Ce paragraphe contient la directive centrale qui doit servir de base au calcul des bénéfices imputables à un établissement stable. On y retrouve l'idée, généralement entérinée dans les conventions bilatérales, que les bénéfices à imputer à un établissement stable sont ceux que cet établissement aurait réalisés si, au lieu de traiter avec son siège central, il avait traité avec une entreprise entièrement distincte, aux conditions et aux prix du marché ordinaire. Normalement, ces bénéfices seraient les mêmes que ceux auxquels les méthodes couramment employées pour l'établissement d'une comptabilité industrielle ou commerciale appropriée devraient permettre d'aboutir. Ce principe s'étend aussi à l'attribution des bénéfices que l'établissement stable peut retirer d'opérations faites avec d'autres établissements stables de l'entreprise ainsi qu'avec des sociétés affiliées et avec leurs établissements stables ; mais les États contractants qui estiment que le paragraphe actuel ne couvre pas en fait ces opérations d'un caractère plus général peuvent, dans leurs négociations bilatérales, convenir d'une rédaction plus détaillée. »

Le paragraphe 11, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 10 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 12 (voir historique du paragraphe 16), le paragraphe 10 a été renuméroté paragraphe 11 et le titre qui le précédait a été déplacé avec par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 10 du Modèle de Convention de 1977 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977), comprenait les trois premières phrases du paragraphe 10 telles qu'elles se lisaient dans le Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 10 a été amendé et divisé entre les paragraphes 10 et 11 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. Ce paragraphe contient la directive centrale qui doit servir de base au calcul des bénéfices imputables à un établissement stable. On y retrouve l'idée, généralement entérinée dans les Conventions bilatérales conclues depuis la guerre, que les bénéfices à imputer à un établissement stable sont ceux que cet établissement aurait réalisés si, au lieu de traiter avec son siège central, il avait traité avec une entreprise entièrement distincte, aux conditions et aux prix du marché ordinaire. Normalement, ce bénéfice serait le même que celui auquel les méthodes couramment employées pour l'établissement d'une comptabilité industrielle ou commerciale appropriée devraient permettre d'aboutir. Dans la grande majorité des cas, par conséquent, la comptabilité commerciale de l'établissement stable — comptabilité généralement tenue par cette entreprise, ne fût-ce que parce qu'une organisation commerciale ou industrielle bien gérée a normalement intérêt à connaître la rentabilité de ses divers établissements — sera utilisée par les autorités fiscales pour déterminer les bénéfices que l'on peut imputer en propre à cet établissement. Exceptionnellement, il peut y avoir des cas où il n'y a pas de comptabilité distincte (voir paragraphes 21 à 25 ci-dessous). Mais lorsque cette comptabilité existe, elle constitue naturellement le point de départ des opérations d'ajustement lorsqu'un tel ajustement est nécessaire pour déterminer le montant des bénéfices à imputer en propre. Peut-être convient-il de souligner que la directive figurant au paragraphe 2 ne peut servir de justification aux administrations fiscales pour établir des bénéfices hypothétiques qui ne

reposeraient sur rien il est toujours nécessaire de partir de données réelles, telles qu'elles ressortent de la comptabilité commerciale de l'établissement stable et d'ajuster, le cas échéant, le montant des bénéfices obtenus à partir de ces données réelles. »

Le paragraphe 14, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

C (7)

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

Le paragraphe 14, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 13 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 14 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 15 (voir historique du paragraphe 15) et le paragraphe 13 a été renuméroté paragraphe 14 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 13 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 13 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 15 (voir historique du paragraphe 27) et le titre qui le précédait a été déplacé avec à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 13 du Modèle de Convention de 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

« 12. Dans ces cas, il conviendra ordinairement de substituer aux prix utilisés les prix habituels cotés sur le marché pour des marchandises identiques ou analogues livrées dans des conditions identiques ou analogues. (Il est évident que le prix auquel des marchandises peuvent être achetées sur le marché libre varie avec la quantité requise et les délais de livraisons ; il devra être tenu compte de ces

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

Paragraphe 15 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 15 a été supprimé et un nouveau paragraphe 15 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 14 a été inséré avant le paragraphe 15. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, date à laquelle il a été supprimé, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

« 15. Le paragraphe exige que ce principe soit appliqué par chacun des États contractants. À l'évidence, cela ne signifie pas que le montant sur lequel l'entreprise sera imposée dans l'État de source correspondra exactement, pour une période donnée, au montant des revenus au titre desquels l'autre État devra accorder un allègement en vertu des articles 23 A ou 23 B. En raison de divergences entre les législations internes des deux États concernant des aspects tels que les taux d'amortissement, le moment où les revenus sont considérés avoir été réalisés et les restrictions à la déductibilité de certaines dépenses qui sont conformes aux dispositions du paragraphe 3 de cet article, le montant du revenu imposable sera normalement différent dans chacun des deux États. »

Le paragraphe 15 a été antérieurement remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 15 a été amendé et renuméroté paragraphe 21 (voir historique du paragraphe 21) et un nouveau paragraphe 15 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 15.1 : Amendé et renuméroté paragraphe 22 (voir historique du paragraphe 22) le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 15.2 : Supprimé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 15.2 se lisait comme suit :

« 15.2 Un autre problème important concerne le transfert de biens, tels que des créances douteuses, dans le contexte des activités bancaires internationales. À des fins de contrôle et de financement, des prêts peuvent être transférées de la

succursale au siège ou d'une succursale à une autre. Selon le Comité des affaires fiscales, ces transferts ne devraient pas être reconnus lorsqu'il n'est pas possible de les considérer comme liés à des motifs commerciaux normaux, ni comme des transferts qui auraient eu lieu entre des entreprises indépendantes, par exemple lorsqu'ils n'ont lieu qu'à des fins fiscales dans le but de maximiser les allégements fiscaux que peut réclamer une banque. Dans ces cas, en effet, on ne peut considérer que ces transferts auraient eu lieu entre entreprises totalement indépendantes ; par conséquent, ceux-ci n'auraient pas eu d'effet sur le montant des bénéfices qu'une telle entreprise indépendante aurait pu réaliser en traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont elle constitue un établissement stable. »

Le paragraphe 15.2 a été ajouté le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base d'un rapport antérieur intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993).

Paragraphe 15.3 : Supprimé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 15.3 se lisait comme suit :

« 15.3 Toutefois, il peut exister un marché commercial pour le transfert de tels prêts entre différentes banques, les conditions d'un transfert interne étant alors similaires à celles d'un transfert entre banques indépendantes. Un exemple d'un tel transfert serait celui où une banque fermerait une succursale donnée et devrait par conséquent effectuer le transfert des prêts de cette succursale soit au siège soit à une autre succursale. Un autre exemple est celui de l'ouverture d'une succursale dans un pays donné suivi du transfert à cette succursale, uniquement pour des raisons commerciales, des prêts antérieurement consentis aux résidents de ce pays par le siège ou par d'autres succursales. Dans la mesure où un tel transfert est reconnu au plan fiscal, on devrait considérer que le prêt a été transféré à sa juste valeur sur le marché libre à la date du transfert. Il doit être tenu compte d'un allégement pour la détermination du bénéfice de l'établissement stable, puisqu'entre des entités indépendantes, la valeur du prêt à la date du transfert aurait été prise en compte pour décider du prix à facturer et puisque les principes d'une saine comptabilisation requièrent que la valeur comptable de l'actif soit modifiée pour tenir compte de sa valeur au marché. (Cette question est examinée de manière plus approfondie dans le rapport du Comité intitulé « Attribution de revenu aux établissements stables »[1].)

1 Reproduit à la page R(13)-1 du volume II. »

Le paragraphe 15.3 a été ajouté le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base d'un rapport antérieur intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993).

Paragraphe 15.4 : Supprimé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 15.4 se lisait comme suit :

« 15.4 Lorsque des créances qui sont devenues douteuses sont transférées, il est important, dans le but d'accorder un allégement total mais non excessif pour une telle perte, que les deux autorités concernées aboutissent à un accord mutuel sur une base compatible pour accorder l'allégement. Dans ce cas il devrait être tenu compte du point de savoir si la valeur de transfert, à la date du transfert interne, a été le résultat d'une erreur de jugement sur la solvabilité du débiteur ou si la

valeur à cette date reflétait bien un jugement approprié de la situation du débiteur à ce moment. Dans le premier cas, il pourrait être approprié, pour le pays de la succursale auteur du transfert, de limiter l'allégement à la perte réellement subie par la banque dans son ensemble et, pour le pays bénéficiaire, de ne pas taxer le gain ultérieur apparent. Cependant, lorsque le prêt a été transféré pour des raisons commerciales entre deux parties de la banque et qu'après un certain temps il a augmenté de valeur, la succursale auteur du transfert devrait normalement bénéficier d'un allégement sur la base de la valeur réelle à la date du transfert. La situation est quelque peu différente lorsque l'entité bénéficiaire est le siège de la banque et est située dans un pays d'imputation. La raison en est que normalement, le pays d'imputation basera l'imposition de la banque sur ses résultats mondiaux et accordera donc un allégement en tenant compte des pertes totales relatives au prêt, entre le moment où il a été conclu et celui où il a été finalement cédé. La succursale auteur du transfert devrait alors avoir droit à un allégement pour la période au cours de laquelle le prêt était en sa possession, suivant les principes ci-dessus. Le pays du siège évitera alors la double imposition par un crédit d'impôt correspondant à l'impôt supporté dans le pays d'accueil. »

Le paragraphe 15.4 a été ajouté le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base d'un rapport antérieur intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993).

Paragraphe 16 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 16 a été supprimé et un nouveau paragraphe 16 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

« 16. Dans la grande majorité des cas, la comptabilité commerciale de l'établissement stable — comptabilité généralement tenue par cette entreprise, ne fût-ce que parce qu'une entreprise bien gérée a normalement intérêt à connaître la rentabilité de ses divers établissements — sera utilisée pour déterminer les bénéfices que l'on peut imputer en propre à cet établissement. Exceptionnellement, il peut y avoir des cas où il n'y a pas de comptabilité distincte (*cf.* paragraphes 51 à 55 ci-dessous). Mais, lorsque cette comptabilité existe, elle constitue naturellement le point de départ des opérations d'ajustement lorsqu'un tel ajustement est nécessaire pour déterminer le montant des bénéfices qui sont correctement imputables à l'établissement stable conformément à la directive figurant au paragraphe 2. Peut-être convient-il de souligner que cette directive ne peut servir de justification pour établir des bénéfices hypothétiques qui ne reposeraient sur rien ; il est toujours nécessaire de partir de données réelles, telles qu'elles ressortent des documents comptables de l'établissement stable et d'ajuster, le cas échéant, le montant des bénéfices obtenus à partir de ces données réelles. Comme indiqué au paragraphe 19 ci-après et comme expliqué au paragraphe 39 de la Partie I du rapport *Attribution de bénéfices aux établissements stables*, les documents comptables et la documentation doivent toutefois répondre à un certain nombre d'exigences pour que l'on puisse considérer qu'ils sont conformes à la situation réelle. »

Le paragraphe 16, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 12. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 16 a été renuméroté paragraphe 27 (voir historique du paragraphe 27) et le paragraphe 12 a été amendé et renuméroté paragraphe 16 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 16 a été déplacé avec ce paragraphe.

Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

> « 12. Dans la grande majorité des cas, la comptabilité commerciale de l'établissement stable — comptabilité généralement tenue par cette entreprise, ne fût-ce que parce qu'une organisation commerciale ou industrielle bien gérée a normalement intérêt à connaître la rentabilité de ses divers établissements — sera utilisée par les autorités fiscales pour déterminer les bénéfices que l'on peut imputer en propre à cet établissement. Exceptionnellement, il peut y avoir des cas où il n'y a pas de comptabilité distincte (*cf.* paragraphes 24 à 28 ci-dessous). Mais, lorsque cette comptabilité existe, elle constitue naturellement le point de départ des opérations d'ajustement lorsqu'un tel ajustement est nécessaire pour déterminer le montant des bénéfices à imputer en propre. Peut-être convient-il de souligner que la directive figurant au paragraphe 2 ne peut servir de justification aux administrations fiscales pour établir des bénéfices hypothétiques qui ne reposeraient sur rien ; il est toujours nécessaire de partir de données réelles, telles qu'elles ressortent de la comptabilité commerciale de l'établissement stable et d'ajuster, le cas échéant, le montant des bénéfices obtenus à partir de ces données réelles. »

Le paragraphe 12 a été remplacé le 31 mars 1994 quand le paragraphe 12 a été supprimé et un nouveau paragraphe 12 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base de l'annexe III d'un autre rapport intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

> « 12. Dans la grande majorité des cas, la comptabilité commerciale de l'établissement stable — comptabilité généralement tenue par cette entreprise, ne fût-ce que parce qu'une organisation commerciale ou industrielle bien gérée a normalement intérêt à connaître la rentabilité de ses divers établissements — sera utilisée par les autorités fiscales pour déterminer les bénéfices que l'on peut imputer en propre à cet établissement. Exceptionnellement, il peut y avoir des cas où il n'y a pas de comptabilité distincte (*cf.* paragraphes 24 à 28 ci-dessous). Mais, lorsque cette comptabilité existe, elle constitue naturellement le point de départ des opérations d'ajustement lorsqu'un tel ajustement est nécessaire pour déterminer le montant des bénéfices à imputer en propre. Peut-être convient-il de souligner que la directive figurant au paragraphe 2 ne peut servir de justification aux administrations fiscales pour établir des bénéfices hypothétiques qui ne reposeraient sur rien ; il est toujours nécessaire de partir de données réelles, telles qu'elles ressortent de la comptabilité commerciale de l'établissement stable et d'ajuster, le cas échéant, le montant des bénéfices obtenus à partir de ces données réelles. Il convient de noter aussi que le principe exposé au paragraphe 2 est subordonné aux dispositions contenues dans le paragraphe 3, notamment en ce qui concerne le régime applicable aux paiements qui, sous la dénomination d'intérêts, redevances, etc., sont versés par un établissement stable à son siège central au titre de prêts ou de licences d'exploitation que ce dernier lui a octroyés (*cf.* ci-dessous paragraphes 17 et suivants). »

Le paragraphe 12, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, correspondait au paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 12 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 13 (voir historique du paragraphe 14) et le paragraphe 11 a été renuméroté paragraphe 12 et amendé, en y remplaçant les renvois aux paragraphes 16 et 23 à 27 par des renvois aux paragraphes 17 et 24 à 28, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de

Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977 correspondait en partie au paragraphe 10 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 11 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et remunéroté paragraphe 12 (voir historique du paragraphe 14) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, la quatrième phrase et les phrases suivantes du paragraphe 10 du projet de Convention de 1963 ont été insérées dans le paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977 (voir historique du paragraphe 14).

Paragraphe 17 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 17 a été supprimé et un nouveau paragraphe 17 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

> « 17. Pour déterminer si le paragraphe 2 requiert un ajustement, il faudra déterminer les bénéfices qui auraient été réalisés si l'établissement stable avait été une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec les autres composantes de l'entreprise. Les Sections D-2 et D-3 de la Partie I du rapport intitulé *Attribution de bénéfices aux établissements stables* décrit une démarche en deux étapes pour ce faire. Cette démarche permet de calculer le montant des bénéfices imputables à l'ensemble des activités exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable, y compris les transactions effectuées avec d'autres entreprises indépendantes, les transactions effectuées avec des entreprises associées et aux opérations (à savoir notamment des transferts internes de capital ou de biens ou la fourniture internes de services – voir par exemple les paragraphes 31 et 32) effectuées avec d'autres parties de l'entreprise (dans le cadre de la deuxième étape décrite précédemment), conformément à la directive énoncée au paragraphe 2. »

Le paragraphe 17 a été antérieurement remplacé le 17 juillet 2008. La première phrase du paragraphe 17 a été insérée dans le paragraphe 28 et le reste du paragraphe 17 a été

inséré dans le paragraphe 29 (voir historique du paragraphe 28) et un nouveau paragraphe 17 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 17.1 : Renuméroté paragraphe 31 (voir historique du paragraphe 31) le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 17.2 : Renuméroté paragraphe 32 (voir historique du paragraphe 32) le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 17.3 : Renuméroté paragraphe 33 (voir historique du paragraphe 33) le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 17.4 : Amendé et renuméroté paragraphe 34 (voir historique du paragraphe 34) le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 17.5 : Renuméroté paragraphe 35 (voir historique du paragraphe 35) le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 17.6 : Renuméroté paragraphe 36 (voir historique du paragraphe 36) le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 17.7 : Renuméroté paragraphe 37 (voir historique du paragraphe 37) le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 18 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 18 a été supprimé et un nouveau paragraphe 18 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 18 et la note de bas de page s'y rapportant se lisaient comme suit :

> « 18. La première étape de la démarche suppose que l'on isole les activités exercées par l'établissement stable, ce qui doit être fait à l'aide d'une analyse fonctionnelle et factuelle (les directives énoncées dans les *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*[1] seront utiles à cet effet). Dans le cadre de cette première étape, il conviendra de déterminer les activités et responsabilités importantes sur le plan économique exercées et assumées par l'établissement stable. Cette analyse doit dans la mesure pertinente examiner les activités et responsabilités exercées par l'établissement stable dans le contexte des activités et responsabilités exercées et assumées par l'entreprise dans son ensemble, plus particulièrement par les parties de celle-ci avec lesquelles traite l'établissement stable. Dans le cadre de la seconde étape, la rémunération versée en contrepartie de toute opération de cette nature devra être déterminée en appliquant par analogie les principes mis au point aux fins de l'application du principe de pleine concurrence entre des entreprises associées (ces principes sont exposés dans les *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*) par référence aux fonctions exercées, actifs utilisés et risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable et par les autres composantes de l'entreprise.
>
> 1 La version originale de ce rapport a été adoptée par le Conseil de l'OCDE le 27 juin 1995. Publié sous forme de classeur sous le titre *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, OCDE, Paris, 1995. »

Le paragraphe 18 a été antérieurement remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 18 a été supprimé et un nouveau paragraphe 18 a été ajouté par le rapport par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 18 se lisait comme suit :

> « 18. Certaines considérations spéciales sont toutefois nécessaires pour les paiements qui, sous la dénomination d'intérêts, sont versés par un établissement stable à son siège central au titre de prêts que ce dernier lui a octroyés. Dans ce cas, la question principale n'est pas tant de savoir si des rapports créancier/débiteur sont admis à l'intérieur de la même entité juridique mais plutôt de décider si des prêts peuvent être rémunérés à des taux de pleine concurrence. Cette question se pose essentiellement pour deux raisons :
>
> — d'un point de vue juridique, le transfert de la jouissance d'un capital, contre rémunération et promesse de restitution à l'échéance, est, en fait, un acte formel qui n'est guère compatible avec la véritable nature juridique de l'établissement stable ;
>
> — d'un point de vue économique, les dettes et créances internes peuvent se révéler inexistantes. En effet, dans l'hypothèse où l'entreprise serait exclusivement, ou de manière prépondérante, financée par du capital-actions, elle ne devrait pas être autorisée à facturer des intérêts qu'elle n'a manifestement pas supportés. S'il est vrai que la symétrie des charges et des recettes ne faussera pas le résultat global de l'entreprise, il n'en reste pas moins que les résultats partiels risquent d'être modifiés arbitrairement. »

Le paragraphe 18, tel qu'il se lisait avant le 31 mars 1994, a été antérieurement remplacé par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base de l'annexe III d'un autre rapport intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 18 se lisait comme suit :

> « 18. Le premier de ces cas a trait aux paiements qui, sous la dénomination d'intérêts, redevances, etc., sont versés par un établissement stable à son siège central au titre de prêts ou de licences d'exploitation que ce dernier lui a octroyés. Dans ce cas, on estime que ces paiements ne devraient pas être déduits dans le calcul des bénéfices imposables de l'établissement stable. De même, les paiements analogues effectués par le siège central à un établissement stable devraient être exclus dans le calcul des bénéfices imposables de l'établissement stable. Il est toutefois admis que certaines considérations spéciales peuvent être invoquées pour les versements d'intérêts effectués entre elles par différentes parties d'une même entreprise financière (une banque, par exemple) sur des avances, etc. (indépendamment du capital qui peut leur être alloué), car l'octroi et la perception d'avances constituent des opérations étroitement liées à l'activité ordinaire d'entreprises de ce genre. En outre, si une entreprise effectue des versements d'intérêts, etc., à un tiers et que ces paiements sont liés en partie aux activités de l'établissement stable, une certaine proportion de ces versements devrait naturellement entrer en ligne de compte dans le calcul des bénéfices de l'établissement stable dans la mesure où on peut les considérer comme des dépenses engagées aux fins poursuivies par l'établissement stable. »

Le paragraphe 18, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, correspondait au paragraphe 17 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 18 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 19 (voir historique du paragraphe 19) et le paragraphe 17 a été renuméroté paragraphe 18

par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 17 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 15 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 17 a été amendé et renuméroté paragraphe 19 (voir historique du paragraphe 20) et le paragraphe 15 a été amendé et renuméroté paragraphe 17 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

> « 15. Le premier de ces cas a trait aux intérêts, redevances et autres paiements analogues versés par un établissement stable à son siège central au titre de prêts ou de licences d'exploitation que ce dernier lui a octroyés. On estime que ces paiements ne devraient pas être déduits dans le calcul des bénéfices imposables de l'établissement stable. (De même, les paiements analogues effectués par le siège central à son établissement stable devraient être exclus dans le calcul des bénéfices imposables de l'établissement stable). Il est toutefois admis que certaines considérations spéciales peuvent être invoquées pour les versements d'intérêts effectués entre elles par différentes parties d'une même entreprise financière (une banque, par exemple) sur des avances, etc. (indépendamment du capital qui peut leur être alloué), car l'octroi ou la perception d'avances constituent des opérations étroitement liées à l'activité ordinaire d'entreprises de ce genre. En outre, si une entreprise effectue des versements d'intérêts, etc. à un tiers et que ces paiements sont liés en partie aux activités de l'établissement stable, une certaine proportion de ces versements devrait naturellement entrer en ligne de compte dans le calcul des bénéfices de l'établissement stable dans la mesure où on peut les considérer comme des dépenses engagées aux fins poursuivies par l'établissement stable. »

Paragraphe 18.1 : Supprimé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 18.1 se lisait comme suit :

> « 18.1 Si les emprunts contractés par le siège d'une entreprise étaient exclusivement destinés à financer ses activités ou, de manière évidente et exclusive, l'activité d'un établissement stable donné, le problème se réduirait à une simple question de sous-capitalisation du bénéficiaire effectif de ces prêts. En réalité, les emprunts contractés notamment par le siège de l'entreprise ne serviront généralement que dans une certaine proportion aux besoins de celui-ci, car l'autre partie servira à doter les succursales d'un capital de base. »

Le paragraphe 18.1 a été ajouté le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base d'un rapport antérieur intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993).

Paragraphe 18.2 : Supprimé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 18.2 se lisait comme suit :

> « 18.2 L'approche suggérée antérieurement dans ces commentaires, à savoir une répartition à la fois directe et indirecte des dettes effectives, s'est révélée irréalisable, notamment parce qu'elle n'était guère susceptible d'être appliquée de manière uniforme. Par ailleurs, il est notoire que la répartition indirecte des charges d'intérêts en totalité ou de la partie de ces intérêts qui reste après certaines imputations directes, se heurte à des difficultés pratiques. De plus, il est

bien connu que la répartition directe des charges totales d'intérêts peut ne pas refléter de façon fidèle les coûts de financement de l'établissement stable puisque le contribuable est à même de contrôler l'endroit où les emprunts sont contractés et certains ajustements peuvent s'avérer nécessaires pour traduire la réalité économique. »

Le paragraphe 18.2 a été ajouté le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base d'un rapport antérieur intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993).

Paragraphe 18.3 : Supprimé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 18.3 et la note de bas de page s'y rapportant se lisaient comme suit :

« 18.3 Compte tenu des considérations qui précèdent, la majorité des pays membres a estimé qu'il serait préférable de rechercher une solution praticable qui tiendrait compte d'une structure de capital appropriée aussi bien à l'entreprise qu'aux fonctions qu'elle exerce. Ainsi, l'interdiction de déduire des charges liées à des prêts ou comptes fournisseurs internes demeurerait une règle d'application générale, sous réserve des problèmes spécifiques aux banques dont il est fait état ci-dessous (cette question est examinée plus en profondeur dans les rapports du Comité intitulés « Attribution de revenus aux établissements stables » et « Sous-capitalisation »1). »

1 Reproduits au les rapports R(13)-1 et R(4)-1 respectivement. »

Le paragraphe 18.3 a été ajouté le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base d'un rapport antérieur intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993).

Paragraphe 19 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 19 a été supprimé et un nouveau paragraphe 19 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

« 19. Une question qui risque de se poser est celle de savoir dans quelle mesure on peut se baser sur les documents comptables lorsqu'ils sont fondés sur des accords entre le siège et ses établissements stables (ou entre les établissements stables eux-mêmes). Il est évident que de tels accords internes ne peuvent être considérés comme des contrats juridiquement contraignants. Toutefois, dans la mesure où les comptes du siège et des établissements stables sont établis symétriquement sur la base de ces accords et où ces accords correspondent aux fonctions exercées par les différentes composantes de l'entreprise, ces comptes pourraient être acceptés par les autorités fiscales. Les comptes ne devraient toutefois pas être considérés comme établis symétriquement à moins que l'évaluation des opérations effectuées ou les méthodes de répartition des bénéfices ou des dépenses dans les comptes de l'établissement stable ne correspondent exactement aux valeurs ou aux méthodes utilisées dans la comptabilité du siège dans la monnaie nationale ou dans la monnaie fonctionnelle utilisée par l'entreprise pour enregistrer ses transactions. Par ailleurs, comme expliqué au paragraphe 16, les documents comptables et la documentation doivent satisfaire à un certain nombre d'exigences pour que l'on puisse considérer qu'ils sont conformes à la situation réelle. Par exemple, lorsque la comptabilité commerciale est fondée sur des accords internes qui correspondent à des arrangements purement artificiels et non aux fonctions économiques réellement exercées par les différents secteurs de l'entreprise, il n'y a pas lieu de

tenir compte de tels accords et la comptabilité doit être rectifiée en conséquence. Il en serait ainsi, par exemple, si un établissement stable exerçant des activités de vente se voyait attribuer dans le cadre d'un tel accord interne le rôle de commettant (acceptant ainsi tous les risques et ayant droit à tous les bénéfices occasionnés par les ventes) alors qu'en fait l'établissement stable en question n'était autre qu'un intermédiaire ou un agent (courant des risques limités et n'ayant droit qu'à une part limitée des revenus correspondants) ou inversement s'il se voyait attribuer le rôle d'intermédiaire ou d'agent alors qu'en réalité il s'agissait d'un commettant. »

C (7)

Le paragraphe 19, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 12.1 tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 12.1 a été amendé et renuméroté paragraphe 19 et le paragraphe 19 a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 12.1 se lisait comme suit :

« 12.1 Cela pose la question de savoir dans quelle mesure ces comptes sont fiables lorsqu'ils sont fondés sur des accords entre le siège et ses établissements stables (ou entre les établissements stables eux-mêmes). Il est évident que de tels accords internes ne peuvent être considérés comme des contrats juridiquement contraignants. Toutefois, dans la mesure où la comptabilité commerciale du siège et des établissements stables sont établis symétriquement sur la base de ces accords et où ces accords correspondent aux fonctions exercées par les différents secteurs de l'entreprise, cette comptabilité commerciale pourrait être acceptée par les autorités fiscales. À cet égard, les comptes ne pourraient être considérés comme établis symétriquement à moins que l'évaluation des opérations effectuées ou les méthodes de répartition des bénéfices ou des dépenses dans les comptes de l'établissement stable ne correspondent exactement aux valeurs ou aux méthodes utilisées dans la comptabilité du siège dans la monnaie nationale ou dans la monnaie fonctionnelle utilisée par l'entreprise pour enregistrer ses transactions. Toutefois, lorsque la comptabilité commerciale est fondée sur des accords internes qui correspondent à des arrangements purement artificiels et non aux fonctions économiques réellement exercées par les différents secteurs de l'entreprise, il n'y a pas lieu de tenir compte de tels accords et la comptabilité doit être rectifiée en conséquence. Ce serait le cas si, par exemple, un établissement stable exerçant des activités de vente se voyait attribuer dans le cadre d'un tel accord interne le rôle de commettant (acceptant ainsi tous les risques et ayant droit à tous les bénéfices occasionnés par les ventes) alors qu'en fait l'établissement stable en question n'était autre qu'un intermédiaire ou un agent (courant des risques limités et n'ayant droit qu'à une part limitée des revenus correspondants) ou inversement s'il se voyait attribuer le rôle d'intermédiaire ou d'agent alors qu'en réalité il s'agissait d'un commettant. »

Le paragraphe 12.1 a été ajouté le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base d'un rapport antérieur intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993).

Le paragraphe 19, tel qu'il se lisait après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

« 19. Il est toutefois admis que certaines considérations spéciales peuvent être invoquées pour les versements d'intérêts effectués entre elles par différentes parties d'une même entreprise financière (une banque, par exemple) sur des avances, etc. (indépendamment du capital qui peut leur être alloué), car l'octroi

et la perception d'avances constituent des opérations étroitement liées à l'activité ordinaire d'entreprises de ce genre. Cette question, ainsi que certains problèmes liés aux transferts de valeurs financières, est examinée dans le rapport de 1984 sur les opérations bancaires internationales apparaissant dans la publication « Prix de transfert et entreprises multinationales — Trois études fiscales ». Les présents commentaires n'entendent pas prendre une position contraire aux opinions exprimées à ce sujet dans ledit rapport. Une question qui n'y est pas abordée est celle du transfert de prêts entre les divisions d'une même banque ; cette question est examinée aux paragraphes 15.2 à 15.4 ci-dessus. »

Le paragraphe 19, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, a été remplacé le 31 mars 1994 quand le paragraphe 19 a été supprimé et un nouveau paragraphe 19 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base de l'annexe III d'un autre rapport intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 19, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, correspondait au paragraphe 18 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 19 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 20 (voir historique du paragraphe 20) et le paragraphe 18 a été renuméroté paragraphe 19 et amendé, en y remplaçant les mots « En effet » par « En fait » au début de la cinquième phrase, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 18 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 16 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 18 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 20 (voir historique du paragraphe 38) et le paragraphe 16 du Projet de Convention de 19763 a été amendé et renuméroté paragraphe 28 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1063) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

« 16. Le second cas a trait aux prestations de services auxiliaires assurées par un établissement stable pour le compte du siège central ou vice-versa. Considérons par exemple le cas d'une société exerçant des activités industrielles ou commerciales variées, dont une partie s'exerce dans un autre pays par

l'intermédiaire d'un établissement stable. En outre, ledit établissement assure pour le compte du siège central, la publicité des articles produits par cette entreprise mais qui ne passent pas par l'établissement stable lui-même. Il est évident que dans le calcul des bénéfices imposables de l'établissement stable, il conviendrait d'ajouter le montant des dépenses engagées pour le compte du siège central (à moins, bien entendu, qu'un tel ajustement n'ait déjà été effectué dans les comptes de l'établissement stable). Or, si l'établissement stable et son siège central étaient entièrement distincts et indépendants, l'établissement stable n'assurerait ordinairement de services pour le siège central que s'il était rémunéré par une commission et que les dépenses effectivement engagées lui étaient remboursées. Il est donc nécessaire de décider si le calcul doit être effectué en tenant compte non seulement de toute dépense supportée par un établissement stable au titre de services assurés pour le siège central, mais également d'une certaine commission fictive, majorant les bénéfices de l'établissement stable. »

Paragraphe 20 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 20 a été supprimé et un nouveau paragraphe 20 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 20 se lisait comme suit :

« 20. On peut donc en conclure que les documents comptables et autres documents préparés au moment des opérations répondant aux prescriptions susmentionnées constituent un point de départ utile pour l'attribution de bénéfices à un établissement stable. Les contribuables sont encouragés à établir ces documents dans la mesure où le fait de les produire pourrait réduire sensiblement le risque de controverse. La section D-2 (*vi*) *b*) de la Partie I du rapport intitulé *Attribution de bénéfices aux établissements stables* examine les conditions dans lesquelles les administrations fiscales doivent tenir compte de ces documents. »

Le paragraphe 20 a été antérieurement remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 20 a été supprimé et un nouveau paragraphe 20 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, date à laquelle il a été supprimé, le paragraphe 20 se lisait comme suit :

« 20. La publication mentionnée ci-dessus traite également du problème de l'attribution d'une partie du capital à un établissement stable d'une banque lorsqu'il y a un transfert d'actifs à cet établissement et lorsqu'il n'y en a pas. Les opinions divergentes des pays membres sur ces questions continuent de poser des difficultés pratiques et les présents commentaires se contentent de souligner le caractère souhaitable d'une entente portant sur des façons compatibles de traiter ce problème. »

Le paragraphe 20 a été antérieurement remplacé le 31 mars 1994 quand le paragraphe 20 a été supprimé et un nouveau paragraphe 20 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base de l'annexe III d'un autre rapport intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, date à laquelle il a été supprimé, le paragraphe 20 se lisait comme suit :

« 20. L'examen de cette question a abouti à la conclusion que, dans de telles circonstances, les bénéfices de l'établissement stable ne devraient pas être majorés par l'addition d'un chiffre de « commission ». Si, en théorie, l'inclusion d'un chiffre de « commission » dans les bénéfices de tout établissement stable qui a assuré des prestations de services autrement qu'à ses propres fins, peut être considérée comme un corollaire de la notion fictive d'entreprise distincte, dans la pratique ce

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

Le paragraphe 20, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, correspondait au paragraphe 19 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 20 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 21 (voir historique du paragraphe 21) et le paragraphe 19 a été renuméroté paragraphe 20 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 19 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 17 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 19 a été amendé et renuméroté paragraphe 21 (voir historique du paragraphe 39) et le paragraphe 17 a été amendé et renuméroté paragraphe 19 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1997, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

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

l'établissement stable. De même, dans le cas inverse (lorsqu'il y a prestation de services de la part du siège central pour le compte de l'établissement stable), aucun élément de « commission » ne doit être déduit dans le calcul des bénéfices de l'établissement stable. »

Paragraphe 21 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 21 a été supprimé et un nouveau paragraphe 21 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

C (7)

« 21. Il se pourrait qu'il y ait réalisation de bénéfices imposables lorsqu'un bien, qu'il s'agisse ou non d'un stock de marchandises, faisant partie de l'actif d'un établissement stable situé sur le territoire d'un État est transféré à un établissement ou au siège central de la même entreprise situé dans un autre État. L'article 7 permet au premier État d'imposer les bénéfices qui sont censés naître à la suite d'un tel transfert et ces bénéfices peuvent être déterminés comme il est indiqué ci-dessous. Dans les cas où un tel transfert intervient, qu'il soit ou non permanent, la question se pose de savoir à quel moment il y a réalisation de bénéfices imposables. En fait, dans la pratique, lorsque ces biens ont une valeur marchande importante et sont susceptibles de figurer au bilan de l'établissement stable importateur, ou d'une autre partie de l'entreprise, au-delà de l'exercice durant lequel ils ont été transférés, la réalisation de bénéfices imposables n'interviendra pas nécessairement, en ce qui concerne l'ensemble de l'entreprise, dans l'exercice durant lequel a eu lieu le transfert. Or, le simple fait que ces biens quittent une juridiction fiscale peut déclencher l'imposition des réserves latentes y relatives, car la notion de réalisation dépend du droit interne des pays. »

Le paragraphe 21, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 15 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 21 a été amendé et renuméroté paragraphe 38 (voir historique du paragraphe 38) et le paragraphe 15 a été amendé et renuméroté paragraphe 21 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

« 15. Plusieurs États considèrent qu'il y a réalisation de bénéfices imposables lorsqu'un bien — qu'il s'agisse ou non d'un stock de marchandises — faisant partie de l'actif d'un établissement stable situé sur leur territoire est transféré à un établissement stable ou au siège central de la même entreprise situé dans un autre État. L'article 7 permet à ces États d'imposer les bénéfices qui sont censés naître à la suite d'un tel transfert et ces bénéfices peuvent être déterminés comme il est indiqué ci-dessous. Dans les cas où un tel transfert intervient, qu'il soit ou non permanent, la question se pose de savoir à quel moment il y a réalisation de bénéfices imposables. En fait, dans la pratique, lorsque ces biens ont une valeur marchande importante et sont susceptibles de figurer au bilan de l'établissement stable importateur, ou d'une autre partie de l'entreprise, au-delà de l'exercice durant lequel ils ont été transférés, la réalisation de bénéfices imposables n'interviendra pas nécessairement, en ce qui concerne l'ensemble de l'entreprise, dans l'exercice durant lequel a eu lieu le transfert. Or, le simple fait que ces biens quittent une juridiction fiscale peut déclencher l'imposition des réserves latentes y relatives, car la notion de réalisation dépend du droit interne des pays. »

Le paragraphe 15 tel qu'il se lisait avant le 31 mars 1994 a été remplacé quand le paragraphe 15 a été supprimé et un nouveau paragraphe 15 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base de l'annexe III d'un autre rapport intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE

le 26 novembre 1993). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, date à laquelle il a été supprimé, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

> « 15. Certains États considèrent qu'il y a réalisation de bénéfices imposables lorsqu'un bien — autre qu'un stock de marchandises — faisant partie de l'actif d'un établissement stable situé sur leur territoire est transféré à un établissement stable ou au siège central de la même entreprise situé dans un autre État. L'article 7 permet à ces États d'imposer les bénéfices qui sont censés naître à la suite d'un tel transfert et ces bénéfices peuvent être déterminés comme il est indiqué sous les paragraphes 11 à 14 ci-dessus. »

Le paragraphe 15, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, correspondait au paragraphe 14 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 15 a été renuméroté paragraphe 16 (voir historique du paragraphe 16) et le paragraphe 14 a été renuméroté paragraphe 15, et amendé en y remplaçant les renvois aux paragraphes 10 à 13 par des renvois aux paragraphes 11 à 14, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le pareagraphe 15 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 14 a été remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Le paragraphe 14 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) a été amendé et renuméroté paragraphe 16 (voir historique du paragraphe 28) et un nouveau paragraphe 14 a été ajouté lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977.

Paragraphe 22 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 22 a été supprimé et un nouveau paragraphe 22 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 22 se lisait comme suit :

> « 22. Lorsque les pays dans lesquels opèrent les établissements stables imposent les bénéfices imputables aux transferts internes dès qu'ils sont opérés, et alors même que leur réalisation effective n'interviendra qu'au cours d'un exercice commercial ultérieur, il y aura obligatoirement un décalage entre les impôts payés à l'étranger et l'imputation y relative dans le pays du siège de l'entreprise. Ce laps de temps entraîne un problème important, en particulier, lorsqu'un établissement stable transfère des immobilisations ou — en cas de liquidation — la totalité de ses biens d'exploitation au reste de l'entreprise dont il fait partie. Dans ces cas, il appartient au pays du siège de l'entreprise de rechercher, cas par cas, une solution bilatérale avec le pays de sortie lorsqu'il y a un risque important de surimposition. »

Le paragraphe 22, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 15.1 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 22 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008 a été amendé et renuméroté paragraphe 39 (voir historique du paragraphe 39) et le paragraphe 15.1 a été renuméroté paragraphe 22 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 15.1 a été ajouté le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base d'un rapport antérieur intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993).

Paragraphe 23 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 23 a été supprimé et un nouveau paragraphe 23 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 23 se lisait comme suit :

> « 23. Le paragraphe 3 de l'article 5 prévoit une règle particulière dans le cas d'une installation fixe d'affaires constituée par un chantier de construction ou de montage. Une installation fixe de cette nature ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois. L'expérience a montré que des difficultés particulières peuvent surgir pour l'attribution de bénéfices à des établissements stables de ce type en vertu de l'article 7. »

Le paragraphe 23 a été antérieurement remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 23 a été renuméroté paragraphe 40 (voir historique du paragraphe 40) et un nouveau paragraphe 23 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 24 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 24 a été supprimé et un nouveau paragraphe 24 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 24 se lisait comme suit :

> « 24. Ces difficultés surviennent principalement lorsque des marchandises sont fournies, ou des services sont rendus, par d'autres composantes de l'entreprise ou par une partie liée en relation avec le chantier de construction ou de montage. Si des difficultés semblables peuvent se présenter avec n'importe quel établissement stable, elles sont particulièrement aiguës dans le cas de chantiers de construction ou de montage. Dans ces conditions, il est nécessaire de veiller avec la plus grande attention au respect du principe général selon lequel les bénéfices sont imputables à un établissement stable uniquement lorsqu'ils proviennent d'activités exercées par l'entreprise par l'intermédiaire de cet établissement stable. »

Le paragraphe 24 a été antérieurement remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 24 a été amendé et renuméroté paragraphe 51 (voir historique du paragraphe 51) et un nouveau paragraphe 24 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 25 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 25 a été supprimé et un nouveau paragraphe 25 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

> « 25. Lorsque ces marchandises sont par exemple fournies par d'autres composantes de l'entreprise, les bénéfices générés par l'opération ne proviennent pas des activités exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable et ne lui sont donc pas imputables. Les bénéfices résultant de la fourniture de services (planification, conception, établissement de plans ou conseils techniques) par des composantes de l'entreprise exerçant leur activité en dehors de l'État où se situe l'établissement stable ne proviennent pas non plus des activités exercées par l'intermédiaire de ce dernier et ne lui sont donc pas imputables. »

Le paragraphe 25 a été antérieurement remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 25 a été renuméroté paragraphe 52 (voir historique du paragraphe 52), le titre qui le précédait a été déplacé avec et un nouveau paragraphe 25 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 26 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 26 a été supprimé et un nouveau paragraphe 26 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 26 se lisait comme suit :

> « 26. Lorsque, en vertu du paragraphe 5 de l'article 5, un établissement stable d'une entreprise d'un État contractant est réputé exister dans l'autre État contractant en raison des activités exercées par un « agent dépendant » (voir paragraphe 32 des Commentaires sur l'article 5), les principes s'appliquant pour imputer les bénéfices à cet établissement stable sont les mêmes que ceux utilisés pour l'attribution de bénéfices à d'autres types d'établissements stables. Dans un premier temps, une analyse fonctionnelle et factuelle permettra de déterminer les fonctions exercées par l'agent dépendant tant pour son propre compte que pour le compte de l'entreprise non résidente. L'agent dépendant et l'entreprise pour le compte de laquelle il agit constituent deux contribuables potentiels distincts. D'une part, l'agent dépendant tire ses propres revenus et bénéfices des activités qu'il exerce en son nom propre pour le compte de l'entreprise ; s'il est lui même résident de l'un ou l'autre des États contractants, les dispositions de la Convention (y compris celles de l'article 9 si l'agent est une entreprise associée à l'entreprise pour le compte de laquelle il agit) peuvent s'appliquer à l'imposition desdits revenus ou bénéfices. D'autre part, sont imputés à l'établissement stable de l'entreprise les actifs et les risques de l'entreprise qui sont liés aux fonctions exercées par l'agent dépendant pour le compte de cette dernière (à savoir les activités que l'agent dépendant exerce pour le compte de l'entreprise), de même qu'un capital suffisant pour couvrir ces actifs et ces risques. Les bénéfices sont alors imputés à l'établissement stable compte tenu des actifs, des risques et du capital ; ils sont totalement distincts des revenus ou bénéfices correctement imputables à l'agent dépendant lui-même (voir section D-5 de la Partie I du rapport *Attribution de bénéfices aux établissements stables*). »

Le paragraphe 26 a été antérieurement remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 26 a été renuméroté paragraphe 53 (voir historique du paragraphe 53) et un nouveau paragraphe 26 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 27 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 27 a été supprimé et un nouveau paragraphe 27 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 27 se lisait comme suit :

> « 27. Ce paragraphe rend explicite, pour ce qui concerne les dépenses d'un établissement stable, la directive générale figurant au paragraphe 2. Le paragraphe reconnaît spécifiquement que, dans le calcul des bénéfices d'un établissement stable, il doit être tenu compte des dépenses engagées aux fins de l'établissement stable, en quelque lieu qu'elles l'aient été. Il est évident que, dans certains cas, il sera nécessaire d'estimer ou de calculer par des moyens conventionnels le montant des dépenses entrant en ligne de compte. Dans le cas, par exemple, de frais généraux d'administration engagés au siège central de l'entreprise, il peut être judicieux de faire entrer en ligne de compte une fraction proportionnelle, déterminée d'après le rapport entre le chiffre d'affaires de l'établissement stable

(ou éventuellement son bénéfice brut) et celui de l'entreprise dans son ensemble. Sous cette réserve, c'est le montant réel des dépenses engagées aux fins de l'établissement stable qui doit entrer en ligne de compte. La déduction pouvant être pratiquée par l'établissement stable au titre des dépenses de l'entreprise qui sont attribuées à cet établissement stable ne peut être subordonnée à leur remboursement effectif par l'établissement stable. »

C (7)

Le paragraphe 27, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 16 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 27 a été renuméroté paragraphe 54 (voir historique du paragraphe 54), le paragraphe 16 a été renuméroté paragraphe 27 et le titre qui le précédait a été déplacé avec par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 16, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, correspondait au paragraphe 15 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 16 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 17 (voir historique du paragraphe 28), le paragraphe 15 a été renuméroté paragraphe 16 et le titre qui le précédait a été déplacé avec par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 15 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 13 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 15 a été amendé et renuméroté paragraphe 17 (voir historique du paragraphe 18) et le paragraphe 13 a été amendé et renuméroté paragraphe 15 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 13 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

« 13. Ce paragraphe rend explicite, pour ce qui concerne les dépense, d'un établissement stable, la directive générale figurant au paragraphe 2. Il a son utilité ne serait-ce que pour faire disparaître les doutes. Le paragraphe reconnaît spécifiquement que, dans le calcul des bénéfices d'un établissement stable, il doit être tenu compte des dépenses engagées aux fins de l'établissement stable, en quelque lieu qu'elles l'aient été. Il est évident que, dans certains cas, il sera nécessaire d'estimer ou de calculer par des moyens conventionnels le montant des dépenses entrant en ligne de compte. Dans le cas, par exemple, de dépenses administratives de caractère général engagées au siège de l'entreprise, il peut être judicieux de faire entrer en ligne de compte une fraction proportionnelle, déterminée d'après le rapport entre le chiffre d'affaires de l'établissement stable (ou éventuellement son bénéfice brut) et celui de l'entreprise dans son ensemble. Sous cette réserve, c'est le montant réel des dépenses engagées aux fins de l'établissement stable qui doit entrer en ligne de compte. »

Paragraphe 28 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 28 a été supprimé et un nouveau paragraphe 28 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 28 se lisait comme suit :

« 28. On a parfois fait observer que la nécessité de concilier les paragraphes 2 et 3 posait des problèmes pratiques dans la mesure où, en vertu du paragraphe 2, les prix des transactions entre l'établissement stable et le siège doivent normalement être fixés dans des conditions de pleine concurrence et procurer à l'entité qui effectue le transfert le type de bénéfice qu'elle aurait pu s'attendre à réaliser si elle effectuait une transaction avec une entreprise indépendante, tandis que les termes du paragraphe 3 laissent entendre que la déduction des dépenses encourues pour

l'établissement stable doit correspondre au coût effectif de ces dépenses, normalement sans y ajouter un élément de bénéfice. »

Le paragraphe 28, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait à la première phrase du paragraphe 17 telle qu'elle se lisait avant le 17 juillet 2008. Le paragraphe 28 a été renuméroté paragraphe 55 (voir historique du paragraphe 55), la première phrase du paragraphe 17 a été insérée dans le paragraphe 28 et le reste du paragraphe 17 a été inséré dans le paragraphe 29 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

« 17. On a parfois fait observer que la nécessité de concilier les paragraphes 2 et 3 posait des problèmes pratiques dans la mesure où, en vertu du paragraphe 2, les prix des transactions entre l'établissement stable et le siège doivent normalement être fixés dans des conditions de pleine concurrence et procurer à l'entité qui effectue le transfert le type de bénéfice qu'elle aurait pu s'attendre à réaliser si elle effectuait une transaction avec une entreprise indépendante, tandis que les termes du paragraphe 3 laissent entendre que la déduction des dépenses encourues pour l'établissement stable doit correspondre au coût effectif de ces dépenses, normalement sans y ajouter un élément de bénéfice. En fait, si l'application du paragraphe 3 peut poser des problèmes pratiques, en particulier pour ce qui est des principes de l'entreprise indépendante et des prix de pleine concurrence sur lesquels repose le paragraphe 2, il n'y a pas de différence de principe entre les deux paragraphes. Le paragraphe 3 indique que, dans la détermination des bénéfices d'un établissement stable, la déduction de certaines dépenses doit être autorisée tandis que le paragraphe 2 prévoit que les bénéfices déterminés conformément à la règle qui figure au paragraphe 3, et qui concerne la déduction des dépenses, doivent être ceux qu'une entreprise distincte exerçant les mêmes activités ou des activités similaires dans les mêmes conditions ou dans des conditions similaires aurait effectués. Par conséquent, si le paragraphe 3 fixe une règle applicable à la détermination des bénéfices de l'établissement stable, le paragraphe 2 suppose que les bénéfices ainsi déterminés correspondent à ceux qui auraient été réalisés par une entreprise distincte et indépendante. »

Le paragraphe 17 a été remplacé le 31 mars 1994 quand le paragraphe 17 a été supprimé et un nouveau paragraphe 17 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base de l'annexe III d'un autre rapport intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, date à laquelle il a été supprimé, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 17, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, correspondait au paragraphe 16 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 17 a été renuméroté paragraphe 18 (voir historique du paragraphe 18) et le paragraphe 16 a été renuméroté paragraphe 17 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 16 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 14 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 16 a été amendé et renuméroté paragraphe 18 (voir historique du paragraphe 19) et le paragraphe 14 a été amendé et renuméroté paragraphe 16 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

C (7)

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

Paragraphe 29 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 29 a été supprimé et un nouveau paragraphe 29 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 29 se lisait comme suit :

« 29. En fait, si l'application du paragraphe 3 peut poser des problèmes pratiques, en particulier pour ce qui est des principes de l'entreprise indépendante et des prix de pleine concurrence sur lesquels repose le paragraphe 2, il n'y a pas de différence de principe entre les deux paragraphes. Le paragraphe 3 indique que, dans la détermination des bénéfices d'un établissement stable, la déduction de certaines dépenses doit être autorisée tandis que le paragraphe 2 prévoit que les bénéfices déterminés conformément à la règle qui figure au paragraphe 3, et qui concerne la déduction des dépenses, doivent être ceux qu'une entreprise distincte exerçant les mêmes activités ou des activités similaires dans les mêmes conditions ou dans des conditions similaires aurait réalisés. Par conséquent, si le paragraphe 3 fixe une règle applicable à la détermination des bénéfices de l'établissement stable, le paragraphe 2 suppose que les bénéfices ainsi déterminés correspondent à ceux qui auraient été réalisés par une entreprise distincte et indépendante. »

Le paragraphe 29, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait à la deuxième phrase et aux phrases suivantes du paragraphe 17 telles qu'elles se lisaient après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008. Le paragraphe 29 a été renuméroté paragraphe 56 (voir historique du paragraphe 56) et la deuxième phrase et les phrases suivantes du paragraphe 17 ont été insérées dans le paragraphe 29 (voir historique du paragraphe 17 dans l'historique du paragraphe 28) par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 29 a été déplacé avec ce paragraphe.

Paragraphe 30 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 30 a été supprimé et un nouveau paragraphe 30 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 30 se lisait comme suit :

« 30. En outre, le paragraphe 3 permet uniquement de déterminer les dépenses imputables à l'établissement stable pour la détermination des bénéfices qui lui sont imputables. Il ne traite pas la question de savoir si ces dépenses, une fois imputées, sont déductibles au moment du calcul des bénéfices imposables de l'établissement stable étant donné que les conditions de déductibilité des

dépenses sont définies par le droit interne, sous réserve des dispositions de l'article 24 concernant la non-discrimination (et en particulier les paragraphes 3 et 4 de cet article). »

Le paragraphe 30 a été remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 30 a été renuméroté paragraphe 57 (voir historique du paragraphe 57) et un nouveau paragraphe 30 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 31 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 31 a été supprimé et un nouveau paragraphe 31 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 31 se lisait comme suit :

« 31. En pratique, lorsqu'on applique ces principes à la détermination des bénéfices d'un établissement stable, la question peut se poser de savoir si une dépense particulière encourue par une entreprise peut vraiment être considérée comme effectuée dans l'intérêt de l'établissement stable, compte tenu des principes de l'entreprise distincte et indépendante énoncées au paragraphe 2. Il est vrai qu'habituellement des entreprises indépendantes chercheront à réaliser un bénéfice dans leurs transactions réciproques et que lorsqu'elles procèdent à des transferts d'actifs ou à des prestations de services réciproques elles exigeront un prix correspondant à ce que le marché peut supporter, mais il existe aussi des circonstances dans lesquelles il n'est pas possible de considérer qu'un actif ou un service particulier aurait pu être obtenu d'une entreprise indépendante ou dans lesquelles des entreprises indépendantes acceptent de partager les coûts d'une activité conjointe d'entreprises pour leur bénéfice mutuel. Dans de tels cas, il peut être souhaitable de considérer les dépenses encourues par l'entreprise comme étant à la charge de l'établissement stable. La difficulté vient de la nécessité de distinguer les cas de ce type et ceux où une dépense encourue par une entreprise ne doit pas être considérée comme une dépense de l'établissement stable et où le bien ou service doit être considéré, en vertu du principe de l'entreprise distincte et indépendante, comme ayant été transféré entre le siège et l'établissement stable à un prix qui comporte un élément de bénéfice. La question qui doit être posée est de savoir si le transfert interne de biens et de services, qu'il soit temporaire ou définitif, est du genre de ceux que l'entreprise, dans le cours normal de ses activités, aurait facturés à une tierce personne au prix de pleine concurrence, c'est-à-dire en incluant normalement dans le prix de vente un bénéfice approprié. »

Le paragraphe 31, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 17.1 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 31 a été renuméroté paragraphe 58 (voir historique du paragraphe 58) et le paragraphe 17.1 a été renuméroté paragraphe 31 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 31 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 17.1 a été ajouté le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base d'un rapport antérieur intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993).

Paragraphe 32 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 32 a été supprimé et un nouveau paragraphe 32 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 32 et la note de bas de page s'y rapportant se lisaient comme suit :

C (7)

« 32. La réponse à cette question sera affirmative si la dépense a été originairement exposée dans le cadre d'une fonction visant directement à réaliser un chiffre d'affaires sur un bien ou sur un service spécifique et à réaliser un bénéfice par le truchement d'un établissement stable. Par contre, la réponse sera négative si, à la lumière des faits et circonstances d'un cas particulier, il résulte que la dépense a été originairement exposée dans le cadre d'une fonction visant essentiellement l'optimisation des coûts de toute l'entreprise ou la promotion générale de son chiffre d'affaires.[1]

1 Les transferts internes d'actifs financiers, qui concernent principalement les banques et autres institutions financières, soulèvent des problèmes particuliers qui ont été traités dans les Parties II et III du rapport intitulé *Attribution de bénéfices aux établissements stables*. »

Le paragraphe 32, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 17.2 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 32 a été renuméroté paragraphe 59 (voir historique du paragraphe 71) et le paragraphe 17.2 a été a été renuméroté paragraphe 32 et amendé, en révisant la note de bas de page, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 32 a été déplacé avec ce paragraphe. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, la note de bas de page du paragraphe 17.2 se lisait comme suit :

« 1 Les problèmes particuliers des transferts internes d'actifs financiers, qui concernent principalement les banques et autres institutions financières, ont déjà été traités dans un rapport intitulé «L'imposition des entreprises bancaires internationales» (publié sous le titre *Prix de transfert et entreprises multinationales — Trois études fiscales*, OCDE, Paris, 1984) et font l'objet de commentaires distincts aux paragraphes 19 et 20 ci-dessous. »

Le paragraphe 17.2 a été ajouté le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base d'un rapport antérieur intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993).

Paragraphe 33 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 33 a été supprimé et un nouveau paragraphe 33 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 33 se lisait comme suit :

« 33. Lorsque des marchandises sont fournies, pour fins de revente, soit à l'état de produits finis, de matières premières ou de produits en cours de fabrication, il est normalement indiqué d'appliquer les dispositions du paragraphe 2 et, par conséquent, d'allouer à la division de l'entreprise qui effectue la fourniture un élément de profit calculé en fonction du prix de pleine concurrence. Il peut cependant y avoir des exceptions. Ainsi, les marchandises peuvent avoir été fournies non pour fins de revente, mais pour usage temporaire dans le cadre d'activités commerciales de telle sorte qu'il soit approprié pour chacune des divisions de l'entreprise qui partagent l'utilisation de ces biens de n'en supporter qu'une partie du coût, c'est-à-dire, dans le cas d'équipement, la partie de la dépense d'amortissement qui se rapporte à l'usage de chacune de ces divisions. Évidemment, il ne faut pas perdre de vue que la simple acquisition de marchandises ne constitue pas un établissement stable (sous-paragraphe 4 *d*) de l'article 5) de sorte que la question de l'attribution de bénéfices ne se pose pas dans un tel cas. »

Le paragraphe 33, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 17.3 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 33 a été renuméroté paragraphe 60 (voir historique du

paragraphe 72) et le paragraphe 17.3 a été renuméroté paragraphe 33 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 17.3 a été ajouté le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base d'un rapport antérieur intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993).

Paragraphe 34 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 34 a été supprimé et un nouveau paragraphe 34 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 34 se lisait comme suit :

> « 34. Dans le cas de biens incorporels, les règles applicables aux relations entre entreprises du même groupe (c'est-à-dire le versement de redevances ou les accords de partage des coûts) ne peuvent être appliquées aux relations entre des divisions d'une même entreprise. En fait, il peut être extrêmement difficile d'attribuer la « propriété » d'un bien incorporel à une seule division d'une entreprise et de prétendre que cette division devrait recevoir des redevances d'autres divisions comme si elle était indépendante. Puisqu'il n'y a qu'une entité juridique, il est impossible d'attribuer la propriété d'un bien à une division spécifique. De plus, il sera souvent difficile, en pratique, d'attribuer les coûts de création de biens incorporels à une seule division. Il peut donc être préférable de considérer que les coûts de création de droits intangibles sont attribuables à toutes les divisions de l'entreprise qui les utiliseront et que leurs coûts de création doivent être répartis en conséquence. Dans ce cas, il serait indiqué de répartir entre les différentes divisions de l'entreprise les coûts réels de création ou d'acquisition de ces droits incorporels, ainsi que les coûts supportés ultérieurement à l'égard de ces droits incorporels, sans tenir compte d'un élément de profit ou de redevances. Les autorités fiscales doivent toutefois être conscientes que les effets négatifs éventuels des activités de recherche et de développement, tels la responsabilité légale du producteur et la pollution de l'environnement, doivent aussi être attribués aux différentes divisions de l'entreprise et donner lieu par conséquent, le cas échéant, à des versements compensatoires. »

Le paragraphe 34, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 17.4 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 34 a été renuméroté paragraphe 61 (voir historique du paragraphe 73) et le paragraphe 17.4 a été amendé et renuméroté paragraphe 34 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 17.4 se lisait comme suit :

> « 17.4 Dans le cas de biens incorporels, les règles concernant les relations entre entreprises du même groupe (c'est à dire le versement de redevances ou les accords de partage des coûts) ne peuvent être appliquées aux relations entre des divisions d'une même entreprise. En fait, il peut être extrêmement difficile d'attribuer la « propriété » d'un bien incorporel à une seule division d'une entreprise et de prétendre que cette division devrait recevoir des redevances d'autres divisions comme si elle était indépendante. Puisqu'il n'y a qu'une entité juridique, il est impossible d'attribuer la propriété d'un bien à une division spécifique. De plus, il sera souvent difficile, en pratique, d'attribuer les coûts de création de biens incorporels à une seule division. Il peut donc être préférable de considérer que les coûts de création de droits intangibles sont attribuables à toutes les divisions de l'entreprise qui les utiliseront et que leurs coûts de création doivent être répartis en conséquence. Dans ce cas, il serait indiqué

d'allouer les coûts réels de création de ces droits incorporels entre les différentes divisions d'une entreprise sans tenir compte d'un élément de profit ou de redevances. Les autorités fiscales doivent toutefois être conscientes que les effets négatifs éventuels des activités de recherche et de développement, tels la responsabilité légale du producteur et la pollution de l'environnement, doivent aussi être attribués aux différentes divisions de l'entreprise et donner lieu par conséquent, le cas échéant, à des versements compensatoires. »

C (7)

Le paragraphe 17.4 a été ajouté le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base d'un rapport antérieur intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993).

Paragraphe 35 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 35 a été supprimé et un nouveau paragraphe 35 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 35 se lisait comme suit :

« 35. Le domaine des services est celui dans lequel des difficultés risquent de survenir lorsqu'on tentera de déterminer si, dans un cas donné, le coût d'un service spécifique doit être réparti entre les différentes divisions d'une entreprise soit en fonction du coût réel, soit en fonction du coût majoré d'un élément de profit représentant le bénéfice de la partie de l'entreprise qui fournit ce service. Il se peut que l'activité commerciale de l'entreprise, ou une partie de celle-ci, corresponde à la fourniture de tels services et que des frais standard soient perçus pour ceux-ci. Dans ce cas, il sera généralement approprié de facturer un service pour un montant équivalent à celui qui serait facturé à un client indépendant. »

Le paragraphe 35, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 17.5 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 35 a été renuméroté paragraphe 62 (voir historique du paragraphe 74) et le paragraphe 17.5 a été renuméroté paragraphe 35 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 17.5 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base d'un rapport antérieur intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993).

Paragraphe 36 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 36 se lisait comme suit :

« 36 Ces difficultés surviennent principalement lorsque des marchandises sont fournies, ou des services sont rendus, par d'autres parties de l'entreprise ou par une partie liée en relation avec le chantier de construction ou de montage. Si des difficultés semblables peuvent se présenter avec n'importe quel établissement stable, elles sont particulièrement aiguës dans le cas de chantiers de construction ou de montage. Dans ces conditions, il est nécessaire de veiller avec la plus grande attention au respect du principe général selon lequel les bénéfices sont attribuables à un établissement stable uniquement lorsqu'ils proviennent d'activités exercées par l'entreprise par l'intermédiaire de cet établissement stable. »

Le paragraphe 36 a été remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 36 a été supprimé et un nouveau paragraphe 36 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le

22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 36 se lisait comme suit :

> « 36. Lorsque l'activité principale d'un établissement stable consiste à rendre des services spécifiques à l'entreprise dont il fait partie, que leur coût représente une fraction substantielle des dépenses de l'entreprise et que ces services lui procurent un avantage réel, le pays d'accueil peut exiger qu'une marge de bénéfice soit incluse dans le montant des coûts. Le pays d'accueil devra alors, dans la mesure du possible, éviter des solutions schématiques et se fonder sur la valeur que les services en question peuvent représenter dans les circonstances propres à chaque cas d'espèce. »

Le paragraphe 36, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 17.6 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 36 a été renuméroté paragraphe 63 (voir historique du paragraphe 75) et le paragraphe 17.6 a été renuméroté paragraphe 36 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 17.6 a été ajouté le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base d'un rapport antérieur intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993).

Paragraphe 37 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 37 a été supprimé et un nouveau paragraphe 37 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 37 se lisait comme suit :

> « 37. Le plus souvent, cependant, la fourniture de services représente simplement une partie des fonctions administratives générales de l'ensemble de la société. Il en est ainsi, par exemple, lorsque l'entreprise a un programme de formation dont bénéficient les salariés de chacune de ses divisions. Il sera habituellement indiqué de considérer les coûts de tels services comme faisant partie des frais généraux d'administration de l'ensemble de l'entreprise, ceux-ci devant alors être répartis à leur coût réel entre les différentes divisions pour lesquelles ils ont été encourus sans que l'on procède à une majoration représentant le bénéfice d'une autre division. »

Le paragraphe 37, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 17.7 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 37 a été renuméroté paragraphe 64 (voir historique du paragraphe 76) et le paragraphe 17.7 a été renuméroté paragraphe 37 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 17.7 a été ajouté le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base d'un rapport antérieur intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993).

Paragraphe 38 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 38 a été supprimé et un nouveau paragraphe 38 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 38 se lisait comme suit :

> « 38. Le traitement des services rendus dans le cadre de la gestion courante d'une entreprise soulève la question de savoir s'il y a lieu de considérer qu'une fraction

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

Le paragraphe 38, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 21 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 38 a été supprimé et le paragraphe 21 a été amendé et renuméroté paragraphe 38 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

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

montant fictif, représentant des « bénéfices dus à la gestion ». Il n'y a donc pas lieu, dans les cas semblables au cas extrême évoqué ci-dessus, de tenir compte, dans la détermination des bénéfices imposables de l'établissement stable, de montants fictifs représentant les bénéfices dus à la gestion. »

Le paragraphe 21, tel qu'il se lisait avant le 31 mars 1994 a été amendé, en remplaçant, au début du paragraphe, les mots « Le troisième » par « Un autre », par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994, sur la base de l'annexe III d'un autre rapport intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 21, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, correspondait au paragraphe 20 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 21 a été renuméroté paragraphe 22 (voir historique du paragraphe 39) et le paragraphe 20 a été renuméroté paragraphe 21 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 20 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 18 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 20 a été renuméroté paragraphe 22 (voir historique du paragraphe 40) et le paragraphe 18 a été renuméroté paragraphe 20 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Le paragraphe 38 tel qu'il se lisait après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 17 juillet 2008 a été supprimé et le titre qui le précédait a été inséré au-dessus du paragraphe 65 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'à sa suppression le 17 juillet 2008, le paragraphe 38 se lisait comme suit :

« 38. La *Grèce* prendra en considération les Commentaires du paragraphe 18 ci-dessus lorsque des paiements qualifiés de redevances seront effectués par un établissement stable à son siège. »

Le paragraphe 38, tel qu'il se lisait après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 17 juillet 2008, a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 38 tel qu'il se lisait avant le 31 mars 1994 a été amendé et renuméroté paragraphe 52 (voir historique du paragraphe 92) par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994.

Paragraphe 39 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 39 a été supprimé et un nouveau paragraphe 39 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 39 se lisait comme suit :

« 39. Il se peut évidemment que les pays où il est d'usage d'imputer une certaine part des bénéfices totaux d'une entreprise au siège central de l'entreprise à titre de bénéfices de bonne gestion désirent continuer à le faire. Aucune disposition de l'article ne vise à les en empêcher. Il résulte toutefois de ce qui est dit au paragraphe 38 ci-dessus qu'un pays où se trouve un établissement stable n'est nullement obligé, lors du calcul des bénéfices imputables à cet établissement stable, de déduire une somme censée représenter une fraction des bénéfices de gestion attribuables au siège central. »

Le paragraphe 39, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 22 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 39 a été amendé et renuméroté paragraphe 65 (voir historique du paragraphe 78) et le paragraphe 22 a été amendé, en remplaçant le renvoi au paragraphe 21 par un renvoi au paragraphe 38, et renuméroté paragraphe 39 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 22 se lisait comme suit :

« 22. Il se peut évidemment que les pays où il est d'usage d'imputer une certaine part des bénéfices totaux d'une entreprise au siège central de l'entreprise à titre de bénéfices de bonne gestion désirent continuer à le faire. Aucune disposition de l'article ne vise à les en empêcher. Il résulte toutefois de ce qui est dit au paragraphe 38 ci-dessus qu'un pays où se trouve un établissement stable n'est nullement obligé, lors du calcul des bénéfices imputables à cet établissement stable, de déduire une somme censée représenter une fraction des bénéfices de gestion attribuables au siège central. »

Le paragraphe 22, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 21 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 22 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 23 (voir historique du paragraphe 40) et le paragraphe 21 a été amendé, en y remplaçant le renvoi au paragraphe 20 par un renvoi au paragraphe 21, et renuméroté paragraphe 22 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 21 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 19 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 21 a été amendé et renuméroté paragraphe 23 (voir historique du paragraphe 51) et le paragraphe 19 a été amendé et renuméroté paragraphe 21 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963

(adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 19 se lisait comme suit

> « 19. Il se peut évidemment que les pays où il est d'usage d'imputer une certaine part des bénéfices totaux d'une entreprise au siège central de l'entreprise à titre de bénéfices de bonne gestion désirent continuer à le faire. Aucune disposition de l'article ne vise à les en empêcher. Il résulte toutefois de ce qui est dit au paragraphe 18 qu'un pays où se trouve un établissement stable n'est nullement obligé, lors du calcul des bénéfices imputables à cet établissement stable, de déduire une somme censée représenter une fraction des bénéfices de gestion attribuables au siège central.»

Paragraphe 40 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 40 a été supprimé et un nouveau paragraphe 40 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 40 se lisait comme suit :

> « 40. Il est fort possible qu'au cas où le pays dans lequel est situé le siège central d'une entreprise impute au siège central un certain pourcentage des bénéfices de l'entreprise au simple titre de bonne gestion, alors que le pays dans lequel l'établissement stable est situé ne le fait pas, le total des sommes imposables dans les deux pays qui en résulte soit plus élevé qu'il ne devrait. Dans les cas de ce genre, le pays où se trouve le siège central de l'entreprise devrait prendre l'initiative d'effectuer tout ajustement dans le calcul des impôts à payer dans ce pays qui serait nécessaire pour qu'il n'existe aucune double imposition. »

Le paragraphe 40, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 23 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 23 a été renuméroté paragraphe 40 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 23, tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008, correspondait au paragraphe 22 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 23 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 24 (voir historique du paragraphe 51) et le paragraphe 22 a été renuméroté paragraphe 23 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 22 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 20 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 22 a été amendé et renuméroté paragraphe 24 (voir historique du paragraphe 52) et le paragraphe 20 a été renuméroté paragraphe 22 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 22 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 40 tel qu'il se lisait après le 31 mars 1994 et jusqu'au 15 juillet 2005 a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 40 se lisait comme suit :

> « 40. L'*Australie* ne reconnaît pas les transferts internes aux fins fiscales. En conséquence, l'Australie ne permet pas l'inclusion d'un élément de profit lors de transactions entre établissements stables ou entre établissements stables et le siège social. »

Le paragraphe 40, tel qu'il se lisait avant le 31 mars 1994, a été remplacé par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil

de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 40 se lisait comme suit :

> « 40. Alors que la *Nouvelle-Zélande* accepte de manière générale, pour la négociation de conventions avec d'autres pays membres, les principes de l'article concernant l'imputation de bénéfices à un établissement stable, elle souhaite être libre de négocier l'insertion de dispositions spécifiques relatives à la base d'imputation dans certaines situations particulières. »

C (7)

Le paragraphe 40, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, correspondait au paragraphe 38 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 40 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé et le paragraphe 38 a été renuméroté paragraphe 40 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 40 se lisait comme suit :

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

Les paragraphes 38 et 40 ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 40.1 : Amendé et renuméroté paragraphe 66 (voir historique du paragraphe 79) le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 40.2 : Amendé et renuméroté paragraphe 67 (voir historique du paragraphe 80) le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 40.3 : Amendé et renuméroté paragraphe 68 (voir historique du paragraphe 81) le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 41 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 41 a été supprimé et un nouveau paragraphe 41 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 41 se lisait comme suit :

> « 41. Le traitement des charges d'intérêts soulève des interrogations particulières. Premièrement, il se peut que certains montants, sous la dénomination d'intérêts, soient facturés à un établissement stable par son siège central au titre de « prêts » internes que ce dernier lui aurait octroyés. Hormis dans le cas d'entreprises financières, de banques notamment, il est généralement convenu que ces « intérêts » internes ne doivent pas être pris en compte, et ce pour deux raisons :
>
> — d'un point de vue juridique, le transfert de la jouissance d'un capital, contre rémunération et promesse de restitution à l'échéance, est, en fait, un acte formel qui n'est guère compatible avec la véritable nature juridique de l'établissement stable ;
>
> — d'un point de vue économique, les dettes et créances internes peuvent se révéler inexistantes. En effet, dans l'hypothèse où l'entreprise serait exclusivement, ou de manière prépondérante, financée par des fonds propres, elle ne devrait pas être autorisée à facturer des intérêts qu'elle n'a manifestement pas supportés. S'il est vrai que la symétrie des charges et des recettes ne faussera pas le résultat global de l'entreprise,

il n'en reste pas moins que les résultats partiels risquent d'être modifiés arbitrairement. »

Le paragraphe 41 a été antérieurement remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 41 a été renuméroté paragraphe 75 (voir historique du paragraphe 85) et un nouveau paragraphe 41 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 41 a été déplacé avec ce paragraphe.

Paragraphe 42 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 42 a été supprimé et un nouveau paragraphe 42 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 42 se lisait comme suit :

« 42. C'est pour ces raisons que l'interdiction de déduire des charges liées à des prêts ou comptes fournisseurs internes doit demeurer une règle d'application générale, sous réserve des problèmes spécifiques aux banques dont il est fait état ci-dessous. »

Le paragraphe 42 a été antérieurement remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 42 a été renuméroté paragraphe 76 (voir historique du paragraphe 86) et un nouveau paragraphe 42 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 43 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 43 a été supprimé et un nouveau paragraphe 43 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 43 se lisait comme suit :

« 43. La question de la déduction des intérêts versés au titre d'emprunts effectivement contractés par l'entreprise est toutefois une question différente. Ces emprunts peuvent se rapporter en partie ou en totalité aux activités de l'établissement stable ; de fait, les emprunts contractés par une entreprise sont destinés à financer soit les activités du siège central, soit celles de l'établissement stable, soit les activités de l'un et de l'autre. La question qui se pose à propos de ces dettes porte sur la manière de déterminer la part des intérêts qui doit être déduite lors du calcul des bénéfices imputables à l'établissement stable. »

Le paragraphe 43 a été antérieurement remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 43 a été renuméroté paragraphe 77 (voir historique du paragraphe 87) et un nouveau paragraphe 43 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 44 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 44 a été supprimé et un nouveau paragraphe 44 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 27 a été déplacé avant le paragraphe 44. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, date à laquelle il a été supprimé, le paragraphe 44 se lisait comme suit :

« 44. L'approche suggérée dans ces Commentaires avant 1994, à savoir une répartition à la fois directe et indirecte des dettes effectives, s'est révélée irréalisable, notamment parce qu'elle n'était guère susceptible d'être appliquée de manière uniforme. Par ailleurs, il est notoire que la répartition indirecte des charges d'intérêts en totalité ou de la partie de ces intérêts qui reste après certaines imputations directes, se heurte à des difficultés pratiques. De plus, il est bien connu que la répartition directe des charges totales d'intérêts peut ne pas refléter

de façon fidèle les coûts de financement de l'établissement stable puisque le contribuable est à même de contrôler l'endroit où les emprunts sont contractés et certains ajustements peuvent s'avérer nécessaires pour traduire la réalité économique, et en particulier le fait qu'une entreprise indépendante doit normalement disposer d'un certain montant de capital « libre ». »

Le paragraphe 44 a été antérieurement remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 44 a été renuméroté paragraphe 78 (voir historique du paragraphe 88) et un nouveau paragraphe 44 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 45 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 45 a été supprimé et un nouveau paragraphe 45 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 45 se lisait comme suit :

« 45. Compte tenu des considérations qui précèdent, la majorité des pays membres a estimé qu'il serait préférable de rechercher une solution praticable qui tiendrait compte d'une structure de capital appropriée aussi bien à l'entreprise qu'aux fonctions qu'elle exerce. La structure de capital appropriée sera déterminée en tenant compte du fait que pour exercer ses activités, l'établissement stable a besoin d'un certain montant constitué à la fois de capital « libre » et de dettes portant intérêt. L'objectif est donc d'imputer à l'établissement stable une part des intérêts correspondant au principe de pleine concurrence après lui avoir imputé une proportion appropriée du capital « libre » suffisante pour couvrir les fonctions qu'il exerce, les actifs qu'il détient et les risques qu'il assume. Selon le principe de pleine concurrence, un établissement stable doit disposer d'un capital suffisant pour couvrir les fonctions qu'il exerce, les actifs dont il est le propriétaire économique et les risques qu'il assume. Dans le secteur financier, les réglementations fixent des niveaux minimums en capital réglementaire destiné à servir d'amortisseur au cas où les risques inhérents à l'activité se traduiraient par des pertes financières. Le capital fournit un garde-fou analogue dans les secteurs non financiers. »

Le paragraphe 45 a été antérieurement remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 45 a été renuméroté paragraphe 79 (voir historique du paragraphe 89) et un nouveau paragraphe 45 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 46 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 46 a été supprimé et un nouveau paragraphe 46 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 46 se lisait comme suit :

« 46. Comme expliqué dans la section D-2 (*v*) *b*) de la Partie I du rapport intitulé *Attribution de bénéfices aux établissements stables*, il existe différentes méthodes acceptables d'attribution du capital « libre » permettant d'aboutir à un résultat conforme au principe de pleine concurrence. Chacune de ces méthodes présente des avantages et des inconvénients qui lui sont propres et qui revêtent une importance plus ou moins grande selon les faits et les circonstances spécifiques à chaque cas particulier. Ces différentes méthodes prennent des points de départ différents pour la détermination du montant du capital « libre » imputable à un établissement stable en fonction desquels l'accent est davantage placé soit sur la structure effective de l'entreprise dont fait partie l'établissement stable, soit sur les structures du capital d'entreprises comparables indépendantes. L'essentiel, lorsqu'on procède à l'attribution du capital « libre », c'est de :

— connaître les avantages et les inconvénients des diverses méthodes et les circonstances dans lesquelles ceux-ci vont probablement se manifester ;

— reconnaître qu'il n'existe pas un seul montant du capital « libre » de pleine concurrence, mais qu'il existe une gamme de solutions pour calculer le montant du capital « libre » imputable grâce auxquelles il est possible de trouver un montant de capital « libre » correspondant au principe fondamental énoncé précédemment. »

Le paragraphe 46 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 46, tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995, a été amendé et renuméroté paragraphe 42 des Commentaires sur l'article 12 (voir historique du paragraphe 42 des Commentaires sur l'article 12) par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 47 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 47 a été supprimé et un nouveau paragraphe 47 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 47 se lisait comme suit :

« 47. Il est toutefois reconnu que l'existence de différentes méthodes également acceptables d'attribution du capital « libre » à un établissement stable permettant d'obtenir un résultat conforme au principe de pleine concurrence peut soulever des problèmes de double imposition. La principale inquiétude, particulièrement aiguë dans le cas d'institutions financières, tient au fait que si les règles énoncées respectivement dans la législation interne de l'État où est situé l'établissement stable et dans celle de l'État de l'entreprise requièrent l'application de méthodes différentes, le montant des bénéfices calculés par l'État où se situe l'établissement stable peut être supérieur au montant des bénéfices calculés par l'État de l'entreprise à des fins d'élimination de la double imposition. »

Le paragraphe 47 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 47, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 47 se lisait comme suit :

« 47. Le *Portugal* se réserve le droit d'imposer à la source les rémunérations provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique et de conteneurs ainsi que les rémunérations provenant de l'assistance technique en connexion avec l'usage, ou la concession de l'usage, de ce type d'équipement et de conteneurs. »

Le paragraphe 47 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, en partie sur la base du paragraphe 31 d'un rapport antérieur intitulé « L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial et scientifique » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983) et du paragraphe 49 d'un autre rapport intitulé « L'imposition des revenus provenant de la location de conteneurs » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983).

Paragraphe 48 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 48 a été supprimé et un nouveau paragraphe 48 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 48 se lisait comme suit :

> « 48. Compte tenu de l'importance de cette question, le Comité s'est efforcé de trouver une solution pratique. Les pays membres de l'OCDE sont pour cette raison convenus d'accepter que soit utilisé, pour la détermination du montant d'intérêts déductibles qui sera utilisé pour le calcul de l'allègement de la double imposition, le capital imputé en application de la méthode employée par l'État où se situe l'établissement stable sous réserve que les deux conditions suivantes soient réunies : premièrement, si la différence entre le montant du capital imputé par cet État et par l'État de l'entreprise s'explique par l'existence d'un conflit dans le choix des méthodes d'imputation du capital préconisé dans les législations internes, et deuxièmement, si les États sont d'accord que l'État dans lequel se situe l'établissement stable a utilisé une méthode autorisée d'imputation du capital et s'ils sont également d'accord que méthode aboutit à un résultat conforme au principe de pleine concurrence dans le cas considéré. Les pays membres de l'OCDE estiment qu'ils sont capables d'arriver à un tel résultat que ce soit en application de leur législation interne, dans le cadre de l'interprétation des articles 7 et 23 ou selon la procédure amiable prévue à l'article 25 et, en particulier, en utilisant la possibilité offerte par cet article de résoudre toutes questions concernant l'application ou l'interprétation des conventions fiscales dont ils sont signataires. »

Le paragraphe 48 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 48, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 48 se lisait comme suit :

> « 48. L'*Espagne* se réserve le droit d'appliquer un impôt à la source relatif aux redevances aux versements au titre de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique et de conteneurs. »

Le paragraphe 48 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 31 d'un rapport antérieur intitulé « L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial et scientifique » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983) et du paragraphe 49 d'un autre rapport intitulé « L'imposition des revenus provenant de la location de conteneurs » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983).

Paragraphe 49 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 49 a été supprimé et un nouveau paragraphe 49 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 49 se lisait comme suit :

> « 49. Comme cela a déjà été indiqué, des considérations spéciales sont à prendre en compte s'agissant des charges d'intérêts internes sur des avances entre différentes parties d'une entreprise financière (une banque notamment), eu égard au fait qu'octroyer et recevoir des avances sont des opérations étroitement liées à la conduite des affaires courantes de ce type d'entreprises. Ce problème, ainsi que d'autres concernant l'application de l'article 7 aux établissements stables de

banques et d'entreprises exerçant des activités mondialisées, est abordé dans les Parties II et III du rapport intitulé *Attribution de bénéfices aux établissements stables*. »

Le paragraphe 49 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 49, tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995, a été renuméroté paragraphe 46 des Commentaires sur l'article 12 (voir historique du paragraphe 46 des Commentaires sur l'article 12) par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 50 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 50 a été supprimé et un nouveau paragraphe 50 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 50 se lisait comme suit :

« 50. La détermination des placements imputables à un établissement stable par l'intermédiaire duquel sont exercées des activités d'assurance soulève aussi des interrogations particulières, dont il est question dans la Partie IV du rapport. »

Le paragraphe 50 a été antérieurement remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 50 a été renuméroté paragraphe 80 (voir historique du paragraphe 90) et un nouveau paragraphe 50 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 51 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 51 a été supprimé et un nouveau paragraphe 51 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 51 se lisait comme suit :

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

titre exceptionnel et pour des raisons d'ordre pratique, d'estimer les bénéfices de pleine concurrence selon d'autres méthodes. »

Le paragraphe 51, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 24 tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 51 a été renuméroté paragraphe 81 (voir historique du paragraphe 91) et le paragraphe 24 a été renuméroté paragraphe 51 et a été amendé, en insérant l'expression « d'estimer les bénéficies de pleine concurrence selon d'autres méthodes » à la fin du paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 24 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 24, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, correspondait au paragraphe 23 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 24 a été renuméroté paragraphe 25 (voir historique du paragraphe 52) et le paragraphe 23 a été renuméroté paragraphe 24 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 24 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 23 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 21 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 23 a été amendé et renuméroté paragraphe 25 (voir historique du paragraphe 53) et le paragraphe 21 a été amendé et renuméroté paragraphe 23 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 21 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 52 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 52 et le titre qui le précédait ont été supprimés et un nouveau paragraphe 52 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 52 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« *Paragraphe 4*

52. Dans certains cas, il est d'usage de calculer les bénéfices à imputer à un établissement stable non pas sur la base de la comptabilité séparée ou en faisant une estimation des bénéfices conformément au principe de l'entreprise distincte, mais simplement en répartissant les bénéfices totaux de l'entreprise selon diverses formules. Une telle méthode diffère de celles qui sont envisagées au paragraphe 2, car il s'agit non pas d'une attribution de bénéfices selon le principe de l'entreprise distincte, mais d'une répartition des bénéfices totaux ; en fait, elle peut aboutir à un résultat différent de celui que donnerait un calcul sur la base de la comptabilité séparée. Le paragraphe 4 indique clairement qu'un État contractant peut continuer à employer une telle méthode si elle est couramment adoptée dans ce pays, même si le montant qui en résulte peut parfois différer, dans une certaine mesure, de celui que donnerait une comptabilité séparée, à condition que l'on puisse équitablement considérer que le résultat obtenu est conforme aux principes contenus dans l'article. Il faut souligner, cependant, que de manière générale les bénéfices à imputer à un établissement stable doivent être déterminés par référence à la comptabilité de l'établissement stable si celle-ci reflète réellement la situation. On considère qu'une méthode d'imputation basée sur une répartition des bénéfices totaux convient en général moins bien qu'une méthode qui ne vise que les activités de l'établissement stable ; elle ne devrait être utilisée que lorsque, à titre exceptionnel, elle a été traditionnellement employée de manière courante par le passé et que, de façon générale, les autorités fiscales comme les

contribuables des pays intéressés la jugent satisfaisante. Il est bien entendu que le paragraphe 4 peut être supprimé lorsqu'aucun des États n'utilise une telle méthode. Cependant, lorsque les États contractants souhaitent pouvoir utiliser une méthode qui n'a pas été en usage dans le passé, il convient de le préciser en modifiant le paragraphe au cours des négociations bilatérales. »

C (7)

Le paragraphe 52, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 25 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 52 a été renuméroté paragraphe 82 (voir historique du paragraphe 92) et le paragraphe 25 a été renuméroté paragraphe 52 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Au même moment le titre qui précédait le paragraphe 25 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 25, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au le 17 juillet 2008, correspondait au paragraphe 24 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 25 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 26 (voir historique du paragraphe 53) et le paragraphe 24 a été renuméroté paragraphe 25 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment le titre qui précédait le paragraphe 24 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 24 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 22 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 24 a été amendé et renuméroté paragraphe 26 (voir historique du paragraphe 54) et le paragraphe 22 a été amendé et renuméroté paragraphe 24 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 22 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 22 se lisait comme suit :

« 22. Dans certains cas, il est d'usage de calculer les bénéfices à imputer à un établissement stable non pas sur la base de la comptabilité séparée ou en faisant une estimation des bénéfices conformément au principe de l'entreprise séparée, mais simplement en répartissant les bénéfices totaux de l'entreprise selon diverses formules. Une telle méthode diffère de celles qui sont envisagées au paragraphe 2 de l'article, car il s'agit non pas d'une attribution de bénéfices selon le principe de l'entreprise séparée, mais d'une répartition des bénéfices totaux ; en fait, elle peut aboutir à un résultat différent de celui que donnerait un calcul sur la base de la comptabilité séparée. Le paragraphe 4 de l'article indique clairement qu'un État contractant peut continuer à employer une telle méthode si elle est couramment adoptée dans ce pays, même si le montant qui en résulte peut parfois différer, dans une certaine mesure, de celui que donnerait une comptabilité séparée, à condition que l'on puisse équitablement considérer que le résultat obtenu est conforme aux principes contenus dans l'article. On considère toutefois qu'une méthode d'imputation basée sur une répartition des bénéfices totaux convient en général moins bien qu'une méthode qui ne vise que les activités de l'établissement stable elle ne devrait être utilisée que lorsque, à titre exceptionnel, elle a été traditionnellement employée de manière courante par le passé et que, de façon générale, les autorités fiscales comme les contribuables du pays intéressé la jugent satisfaisante. »

Paragraphe 53 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 53 a été supprimé et un nouveau paragraphe 53 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 53 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 53, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 26 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 26 a été renuméroté paragraphe 53 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 26, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, correspondait au paragraphe 25 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 26 a été renuméroté paragraphe 27 (voir historique du paragraphe 54) et le paragraphe 25 a été renuméroté paragraphe 26 et amendé, en y remplaçant les mots « du présent commentaire » par « de ces Commentaires », par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 25 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 23 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 25 a été amendé et renuméroté paragraphe 27 (voir historique du paragraphe 55) et le paragraphe 23 a été renuméroté paragraphe 25 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Le paragraphe 53, tel qu'il se lisait après le 31 mars 1994 et jusqu'au 29 avril 2000, a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 53 se lisait comme suit :

« 53. L'*Australie* se réserve le droit d'inclure une disposition permettant d'avoir recours au droit interne en ce qui concerne l'imposition des compagnies d'assurances. »

Le paragraphe 53, tel qu'il se lisait après le 31 mars 1994 et jusqu'au 29 avril 2000, correspondait au paragraphe 39. Le paragraphe 39 a été amendé et renuméroté paragraphe 53 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 39 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 39, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, correspondait au paragraphe 37 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 39 a été renuméroté paragraphe 41 (voir historique du paragraphe 85) et le paragraphe 37 a été renuméroté paragraphe 39 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 39 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 37 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 54 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 54 a été supprimé et un nouveau paragraphe 54 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 54 se lisait comme suit :

C (7)

> « 54. Les méthodes comportant une répartition des bénéfices totaux ont pour trait caractéristique qu'une certaine proportion des bénéfices de l'ensemble de l'entreprise est imputée à une partie de celle-ci, toutes les parties de l'entreprise étant censées avoir contribué à la rentabilité de l'ensemble sur la base du ou des critères adoptés. Ce qui différencie en général ces méthodes, ce sont les divers critères utilisés pour déterminer la proportion exacte du total des bénéfices. On peut valablement grouper les critères ordinairement employés en trois grandes catégories, selon qu'ils reposent sur les recettes de l'entreprise, sur ses dépenses ou sur la structure de son capital. Le premier groupe comprend les méthodes de répartition basées sur le chiffre d'affaires ou les commissions, le second celles basées sur les salaires et le troisième celles basées sur la fraction du fonds de roulement de l'entreprise attribuée à chaque succursale ou partie de l'entreprise. Il est évidemment impossible de dire *in abstracto* qu'une méthode est par elle-même plus précise qu'une autre. Une méthode particulière sera plus ou moins appropriée selon les cas auxquels elle s'appliquera. Dans certaines entreprises, notamment celles qui fournissent des services ou fabriquent des spécialités avec une marge bénéficiaire élevée, le bénéfice net dépendra surtout du chiffre d'affaires. Pour les entreprises d'assurances, la méthode appropriée peut consister à effectuer une répartition des bénéfices totaux sur la base des primes versées par les titulaires de polices dans chacun des pays considérés. S'il s'agit d'une entreprise qui fabrique certains articles dont le prix de revient est élevé du fait des matières premières ou de la main-d'œuvre utilisées, les bénéfices pourront dépendre plus étroitement des dépenses. Pour les banques et établissements financiers, la fraction du fonds de roulement total peut constituer le critère le plus adéquat. D'une manière générale, une méthode comportant une répartition des bénéfices totaux devrait permettre d'obtenir un chiffre de bénéfices imposables qui corresponde d'aussi près que possible au chiffre qu'on aurait obtenu sur la base de la comptabilité séparée ; il ne serait pas opportun de chercher à ce propos à énoncer des directives particulières autres que la suivante, à savoir qu'il appartient à l'autorité fiscale, après consultation des autorités des autres pays intéressés, d'adopter la méthode qui, compte tenu de tous les faits connus, semble la plus apte à produire ce résultat. »

Le paragraphe 54, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 27 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 54 a été renuméroté paragraphe 83 (voir historique du paragraphe 93) et le paragraphe 27 a été renuméroté paragraphe 54 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 27, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, correspondait au paragraphe 26 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 27 a été renuméroté paragraphe 28 (voir historique du paragraphe 55) et le paragraphe 26 a été renuméroté paragraphe 27 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 26 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 24 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 26 a été amendé et renuméroté paragraphe 28 (voir historique du paragraphe 56) et le paragraphe 24 a été amendé et renuméroté paragraphe 26 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 26 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 24 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 55 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 55 a été supprimé et un nouveau paragraphe 55 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 55 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 55, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 28 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 28 a été renuméroté paragraphe 55 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 28, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, correspondait au paragraphe 27 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 28 a été renuméroté paragraphe 29 (voir historique du paragraphe 56), et le paragraphe 27 a été renuméroté paragraphe 28 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 28 a été déplacé avec ce paragraphe.

C (7)

Le paragraphe 27 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 25 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 27 a été amendé et renuméroté paragraphe 29 (voir historique du paragraphe 55) et le paragraphe 25 a été amendé et renuméroté paragraphe 27 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

> « 25. L'emploi d'une méthode basée sur l'imputation à une partie d'une entreprise d'une certaine proportion du bénéfice total de l'ensemble pose évidemment un problème, celui de la méthode à utiliser pour calculer le bénéfice global de l'entreprise. Il se peut que ce problème soit résolu différemment selon la législation en vigueur dans les différents pays. Dans ce domaine, il serait impossible de trouver une solution en énonçant une règle rigide. On ne peut guère s'attendre à ce qu'il soit admis que les bénéfices à imputer soient ceux que fournissent les calculs effectués conformément à la législation d'un pays particulier ; chaque pays intéressé devrait avoir le droit de calculer les bénéfices selon les dispositions de sa propre législation. »

Paragraphe 56 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 56 et le titre qui le précédait ont été supprimés et un nouveau paragraphe 56 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 56 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

> « *Paragraphe* 5
>
> 56. Au paragraphe 4 de l'article 5, on a énuméré un certain nombre d'exemples d'activités qui, bien qu'elles s'exercent dans une installation fixe d'affaires, doivent être considérées comme n'étant pas visées par l'expression « établissement stable ». Lorsqu'on examine les règles selon lesquelles devrait se faire l'imputation des bénéfices à un établissement stable, le principal de ces exemples est celui mentionné au paragraphe 5 du présent article, c'est-à-dire le bureau d'achat. »

Le paragraphe 56, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 29 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 29 a été renuméroté paragraphe 56 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 29, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, correspondait au paragraphe 28 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 29 a été renuméroté paragraphe 30 (voir historique du paragraphe 57) et le paragraphe 28 a été renuméroté paragraphe 29 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 28 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 28 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 26 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 28 a été amendé et renuméroté paragraphe 30 (voir historique du paragraphe 58) et le paragraphe 26 a été amendé et

renuméroté paragraphe 28 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, les titres qui précédaient les paragraphes 26 et 28 ont été déplacés avec ces paragraphes. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 26 se lisait comme suit :

« 26. Au paragraphe 3 de l'article 5 qui définit le concept d'établissement stable, on a énuméré à titre d'exemple un certain nombre d'activités qui, bien qu'elles s'exercent dans une installation fixe d'affaires, ne doivent pas être considérées comme visées par l'expression « établissement stable ». Lorsqu'on examine les règles selon lesquelles devrait se faire l'imputation des bénéfices à un établissement stable, le principal de ces exemples est celui mentionné au paragraphe 5 du présent article, c'est-à-dire le bureau d'achat. »

Paragraphe 57 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 57a été supprimé et un nouveau paragraphe 57 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 57 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 57, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 30 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 30 a été renuméroté paragraphe 57 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 30, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, correspondait au paragraphe 29 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 30 a été renuméroté paragraphe 31 (voir historique du paragraphe 58), et le paragraphe 29 a été renuméroté paragraphe 30 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 30 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 29 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 27 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 29 a été amendé et renuméroté paragraphe 31 (voir historique du paragraphe 71) et le paragraphe 27 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 29 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 29 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 27 se lisait comme suit :

« 27. Bien entendu, il n'est pas question ici des organismes uniquement créés en vue d'effectuer des achats; ces organismes ne constituent pas des établissements

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

Paragraphe 58 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 58 et le titre qui le précédait ont été supprimés et un nouveau paragraphe 58 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 58 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« *Paragraphe 6*

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

Le paragraphe 58, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 31 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 31 a été renuméroté paragraphe 58 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 31, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, correspondait au paragraphe 30 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 31 a été renuméroté paragraphe 32 (voir historique du paragraphe 71) et le paragraphe 30 a été renuméroté paragraphe 31 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, les titres qui précédaient les paragraphes 30 et 31 ont été déplacés avec ces paragraphes.

Le paragraphe 30 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 28 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 30 a été amendé et renuméroté paragraphe 32 (voir historique du paragraphe 72) et le paragraphe 28 a été amendé et renuméroté paragraphe 30 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 28 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 28 se lisait comme suit :

« 28. Dans ce paragraphe, on a voulu indiquer clairement qu'un pays ne peut changer de méthode d'imputation une fois qu'il en a adopté une sous le prétexte qu'une certaine année une autre méthode donne des résultats plus favorables. Les Conventions de double imposition ont entre autres pour but de donner à une entreprise d'un État contractant certaines assurances au sujet du régime fiscal qui sera accordé à l'établissement stable qu'elle possède dans l'autre État contractant ainsi qu'à la partie de l'entreprise, située dans le pays du siège, avec laquelle

l'établissement stable est en rapport. Ainsi, le paragraphe 6 assure une certaine continuité et uniformité dans le régime fiscal. »

Paragraphe 59 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 59 a été renuméroté paragraphe 71 (voir historique du paragraphe 71), et un nouveau paragraphe 59 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 59 a été amendé et déplacé avec ce paragraphe.

Paragraphe 60 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 60 a été amendé et renuméroté paragraphe 72 (voir historique du paragraphe 72) et un nouveau paragraphe 60 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 61 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 61 a été amendé et renuméroté paragraphe 73 (voir historique du paragraphe 73) et un nouveau paragraphe 61 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 62 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 62 a été amendé et renuméroté paragraphe 74 (voir historique du paragraphe 74) et un nouveau paragraphe 62 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 63 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 63 a été amendé et renuméroté paragraphe 75 (voir historique du paragraphe 75) et un nouveau paragraphe 63 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 64 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 64 a été amendé et renuméroté paragraphe 76 (voir historique du paragraphe 76) et un nouveau paragraphe 64 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 65 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 65 a été amendé et renuméroté paragraphe 78 (voir historique du paragraphe 78) et un nouveau paragraphe 65 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 65 a été déplacé avec ce paragraphe

Paragraphe 66 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 66 a été amendé et renuméroté paragraphe 79 (voir historique du paragraphe 79) et un nouveau paragraphe 66 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 67 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 67 a été amendé et renuméroté paragraphe 80 (voir historique du paragraphe 80) et un nouveau paragraphe 67 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 68 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant les mots « sur ces bénéfices » dans le paragraphe, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 68 se lisait comme suit :

« 68 Certains États peuvent préférer que les situations visées par le paragraphe 3 soient résolues par la procédure amiable (l'absence de résolution d'un cas présenté sous cette procédure déclenchant l'application de la clause d'arbitrage du paragraphe 5 de l'article 25) si un État ne convient pas unilatéralement de procéder à un ajustement corrélatif, sans qu'il n'y ait préférence, quant au prix ou à la méthode de pleine concurrence, pour la position de l'État qui a fait l'ajustement initial. Ces États préféreraient donc une disposition qui donnerait toujours la

possibilité à un État de négocier avec l'État qui a effectué l'ajustement initial le prix ou à la méthode de pleine concurrence à appliquer. Les États qui partagent cette opinion pourraient préférer utiliser la version alternative suivante du paragraphe 3 :

> Lorsque, conformément au paragraphe 2, un État contractant ajuste les bénéfices qui sont attribuables à un établissement stable d'une entreprise de l'un des États contractants et impose en conséquence des bénéfices de l'entreprise qui ont été imposés dans l'autre État, l'autre État contractant procède, dans la mesure nécessaire pour éliminer la double imposition, à un ajustement approprié s'il est d'accord avec l'ajustement effectué par le premier État; si l'autre État contractant n'est pas d'accord avec cet ajustement, les États contractants éliminent toute double imposition qui en résulte par voir d'accord amiable. »

Le paragraphe 68 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010 a été remplacé quand le paragraphe 68 a été amendé et renuméroté paragraphe 81 (voir historique du paragraphe 81) et un nouveau paragraphe 68 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 69 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 69 a été supprimé et un nouveau paragraphe 69 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 69 se lisait comme suit :

> « 69. S'agissant du paragraphe 45, la *Grèce* note que sa législation interne ne prévoit aucune règle ou méthode d'attribution du capital « libre » aux établissements stables. S'agissant des prêts contractés par une entreprise se rapportant en partie ou en totalité aux activités de l'établissement stable, la Grèce autorise la déduction de la fraction des intérêts correspondant au montant du prêt contracté par le siège central et effectivement transféré à l'établissement stable. »

Le paragraphe 69 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 70 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 70 a été supprimé et un nouveau paragraphe 70 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 70 se lisait comme suit :

> « 70. Le *Portugal* souhaite se réserver le droit de ne pas s'aligner sur la position exprimée au paragraphe 45 des Commentaires sur l'article 7 sauf dans les cas où il existe des dispositions spécifiques en droit interne fixant des niveaux de capital « libre » pour les établissements stables. »

Le paragraphe 70 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 71 : Correspond au paragraphe 59 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 71 a été supprimé et le paragraphe 59 a été renuméroté paragraphe 71 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 59 a été renuméroté « Paragraphe 4 » et a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 59, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 32 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 32 a été renuméroté paragraphe 59 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 32, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, correspondait au paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 32 a été renuméroté paragraphe 33 (voir historique du paragraphe 72) et le paragraphe 31 a été renuméroté paragraphe 32 avec par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 31 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 29 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 31 a été amendé et renuméroté paragraphe 33 (voir historique du paragraphe 73) et le paragraphe 29 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 31 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 29 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 29 se lisait comme suit :

> « 29. Bien qu'on n'ait pas jugé nécessaire de définir le terme « bénéfices » dans la présente Convention, il doit néanmoins être entendu que ce terme employé dans le présent article comme dans d'autres articles de la Convention a un sens large et comprend tous les revenus tirés de l'exploitation d'une entreprise. Cette acception générale correspond à l'emploi qui est fait du terme dans la législation fiscale de la plupart des pays Membres. »

Après le 17 juillet 2008 et jusqu'à sa suppression le 22 juillet 2010, le paragraphe 71 se lisait comme suit :

> « 71. S'agissant du paragraphe 46, la *Suède* souhaite préciser qu'elle ne considère pas que les différentes méthodes d'attribution du capital « libre » auxquelles il est fait référence dans le paragraphe comme étant des méthodes « acceptables » aboutissent nécessairement à un résultat conforme au principe de pleine concurrence. Lorsqu'elle examinera les faits et circonstances propres à chaque cas afin de déterminer si le montant des intérêts déduits en application de ces méthodes est conforme au principe de pleine concurrence, la Suède se verra donc obligée, dans bien des cas, de considérer que la méthode de l'autre État n'est pas conforme au principe de pleine concurrence. La Suède estime donc qu'il y aura fréquemment double imposition et que cette situation nécessitera le recours à la procédure amiable. »

Le paragraphe 71 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 72 : Correspond au paragraphe 60 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 72 a été supprimé et le paragraphe 60 a été amendé et renuméroté paragraphe 72 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 60 se lisait comme suit :

> « 60. Cette interprétation du terme « bénéfices » crée toutefois un doute quant à l'application de la Convention. Si les bénéfices d'une entreprise incluent des catégories de revenus qui sont traités séparément dans d'autres articles de la Convention, comme les dividendes, on peut se demander si l'imposition de ces

bénéfices est régie par les dispositions de l'article concernant les dividendes, etc., ou par les dispositions du présent article. »

Le paragraphe 60, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 33 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 33 a été renuméroté paragraphe 60 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 33, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, correspondait au paragraphe 32 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 33 a été amendé et renuméroté paragraphe 34 (voir historique du paragraphe 73) et le paragraphe 32 a été renuméroté paragraphe 33 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 32 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 30 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 32 a été amendé et renuméroté paragraphe 34 (voir historique du paragraphe 74) et le paragraphe 30 a été amendé et renuméroté paragraphe 32 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 30 se lisait comme suit :

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

Après le 17 juillet 2008 et jusqu'à sa supression le 22 juillet 2010, le paragraphe 72 se lisait comme suit :

« 72. Le *Portugal* souhaite se réserver le droit de ne pas suivre l'approche décrite au paragraphe 48 des Commentaires sur l'article 7 visant à assurer la « symétrie » dans la mesure où sa législation interne ne prévoit aucune règle ou méthode d'attribution du capital « libre » aux établissements stables. Pour éliminer la double imposition en vertu de l'article 23, le Portugal, en tant que pays d'origine, détermine le montant des bénéfices imputables à un établissement stable selon sa propre législation. »

Le paragraphe 72 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 73 : Correspond au paragraphe 61 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 73 a été supprimé et le paragraphe 61 a été amendé et renuméroté paragraphe 73 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 61 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 61, tel qu'il se lisait tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 34 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 34 a été renuméroté paragraphe 61 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 34, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, correspondait au paragraphe 33 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 34 a été amendé et renuméroté paragraphe 35 (voir historique du paragraphe 35) et le paragraphe 33 a été renuméroté paragraphe 34 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 33 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 31 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 33 a été amendé et renuméroté paragraphe 35 (voir historique du paragraphe 75) et le paragraphe 31 a été amendé et renuméroté paragraphe 33 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 31 se lisait comme suit :

> « 31. Cette question ne présente guère d'intérêt pratique dans la mesure où on obtient le même résultat du point de vue fiscal en appliquant indifféremment les dispositions dit présent article ou celles de l'article spécial. En outre, il est à noter que certains des articles spéciaux contiennent des dispositions particulières donnant la priorité à un article déterminé (*cf.* paragraphes 3 et 4 de l'article 6, paragraphe 4 des articles 10 et 11, paragraphe 3 de l'article 12). »

Après le 17 juillet 2008 et jusqu'à sa supression le 22 juillet 2010, le paragraphe 73 se lisait comme suit :

> « 73. L'*Allemagne*, le *Japon* et les *États-Unis*, tout en admettant la solution concrète décrite au paragraphe 48, souhaitent préciser comment cet accord sera appliqué. L'Allemagne, le Japon et les États-Unis ne peuvent automatiquement accepter de façon générale tous les calculs effectués par l'État où est situé l'établissement stable. Dans les cas concernant l'Allemagne ou le Japon, la seconde condition mentionnée au paragraphe 48 devra être remplie en utilisant la procédure amiable en vertu de l'article 25. Dans le cas du Japon et des États-Unis, le contribuable souhaitant bénéficier d'un plafond plus élevé pour utiliser un crédit au titre des impôts acquittés à l'étranger devra recourir à la procédure amiable et prouver à l'autorité compétente du Japon ou des États-Unis, selon le cas, que les bénéfices de l'établissement stable ont été doublement imposés à cause de conflits dans le choix des méthodes d'attribution du capital préconisées dans les législations internes des ces pays, et que cette double imposition n'a pas été éliminée par l'application des mécanismes prévus par leur législation fiscale, tels que l'application de plafonds au titre des impôts acquittés à l'étranger sur d'autres transactions. »

Le paragraphe 73 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 74 : Correspond au paragraphe 62 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 74 a été supprimé et le paragraphe 62 a été amendé et renuméroté paragraphe 74 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 62 se lisait comme suit :

> « 62. Il a paru néanmoins souhaitable d'énoncer une règle d'interprétation afin de préciser le champ d'application du présent article par rapport aux autres articles

concernant une catégorie particulière de revenus. Conformément à la pratique généralement suivie dans les conventions bilatérales en vigueur, le paragraphe 7 donne tout d'abord la préférence aux articles consacrés aux dividendes, intérêts etc. En conséquence, le présent article sera applicable aux bénéfices d'entreprise qui n'entrent pas dans les catégories de revenus couvertes par les articles spéciaux et, en outre, aux dividendes, intérêts, etc., qui, en vertu du paragraphe 4 des articles 10 et 11, du paragraphe 3 de l'article 12 et du paragraphe 2 de l'article 21, tombent sous le coup des dispositions du présent article (*cf.* les paragraphes 12 à 18 des Commentaires sur l'article 12 qui traite des principes applicables aux fins de déterminer si, dans le cas particulier des logiciels, des versements doivent être classés soit comme bénéfices d'entreprise visés par l'article 7 ou comme gains en capital relevant de l'article 13, soit comme redevances visées par l'article 12). Il est entendu que les éléments de revenu visés par les articles spéciaux peuvent être imposés, compte tenu des dispositions de la Convention, soit séparément, soit comme bénéfices d'entreprise, conformément à la législation fiscale des États contractants. »

Le paragraphe 62, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 35 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 35 a été amendé et renuméroté paragraphe 62 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 35 se lisait comme suit :

« 35. Il a paru néanmoins souhaitable d'énoncer une règle d'interprétation afin de préciser le champ d'application du présent article par rapport aux autres articles concernant une catégorie particulière de revenus. Conformément à la pratique généralement suivie dans les conventions bilatérales en vigueur, le paragraphe 7 donne tout d'abord la préférence aux articles consacrés aux dividendes, intérêts etc. En conséquence, le présent article sera applicable aux revenus d'entreprise qui n'entrent pas dans les catégories de revenus couvertes par les articles spéciaux et, en outre, aux dividendes, intérêts, etc., qui, en vertu du paragraphe 4 des articles 10 et 11, du paragraphe 3 de l'article 12 et du paragraphe 2 de l'article 21, tombent sous le coup des dispositions du présent article (*cf.* les paragraphes 12 à 18 des Commentaires sur l'article 12 qui traite des principes applicables aux fins de déterminer si, dans le cas particulier des logiciels, des versements doivent être classés soit comme revenu d'activité commerciale visé par les articles 7 ou 14 ou comme gains en capital relevant de l'article 13, soit comme redevances visées par l'article 12). Il est entendu que les éléments de revenu visés par les articles spéciaux peuvent être imposés, compte tenu des dispositions de la Convention, soit séparément, soit comme bénéfices d'entreprise, conformément à la législation fiscale des États contractants. »

Le paragraphe 35 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 35 se lisait comme suit :

« 35. Il a paru néanmoins souhaitable d'énoncer une règle d'interprétation afin de préciser le champ d'application du présent article par rapport aux autres articles concernant une catégorie particulière de revenus. Conformément à la pratique généralement suivie dans les conventions bilatérales en vigueur, le paragraphe 7 donne tout d'abord la préférence aux articles consacrés aux dividendes, intérêts etc. En conséquence, le présent article sera applicable aux revenus industriels et commerciaux qui n'entrent pas dans les catégories de

revenus couvertes par les articles spéciaux et, en outre, aux dividendes, intérêts, etc., qui, en vertu du paragraphe 4 des articles 10 et 11, du paragraphe 3 de l'article 12 et du paragraphe 2 de l'article 21, tombent sous le coup des dispositions du présent article (*cf.* les paragraphes 12 à 18 des Commentaires sur l'article 12 qui traite des principes applicables aux fins de déterminer si, dans le cas particulier des logiciels, des versements doivent être classés soit comme revenu d'activité commerciale visé par les articles 7 ou 14 ou comme gains en capital relevant de l'article 13, soit comme redevances visées par l'article 12). Il est entendu que les éléments de revenu visés par les articles spéciaux peuvent être imposés, compte tenu des dispositions de la Convention, soit séparément, soit comme bénéfices industriels et commerciaux, conformément à la législation fiscale des États contractants. »

Le paragraphe 35, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, correspondait au paragraphe 34 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 35 a été renuméroté paragraphe 36 (voir historique du paragraphe 75) et le paragraphe 34 a été amendé et renuméroté paragraphe 35 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe 3 du rapport intitulé « Régime fiscal appliqué aux logiciels » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 34 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 34 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 32 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 32 a été amendé et renuméroté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 32 se lisait comme suit :

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

bénéfices industriels et commerciaux, conformément à la législation fiscale des États Contractants. »

Après le 17 juillet 2008 et jusqu'à sa supression le 22 juillet 2010, le paragraphe 74 se lisait comme suit :

« 74. S'agissant des paragraphes 6 et 7, la *Nouvelle-Zélande* souligne qu'elle n'est pas d'accord avec l'approche pour l'imputation des bénéfices aux établissements stables en général telle que décrite dans la Partie I du rapport *Attribution des bénéfices aux établissements stables*. »

Le paragraphe 74 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 75 : Correspond au paragraphe 63 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 75 a été amendé et renuméroté paragraphe 85 (voir historique du paragraphe 85) et le paragraphe 63 a été amendé et renuméroté paragraphe 75 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 75 a été déplacé avec ce paragraphe. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 63 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 63, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 36 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 36 a été renuméroté paragraphe 63 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 36, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, correspondait au paragraphe 35 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 36 a été renuméroté paragraphe 38 (voir historique du paragraphe 92) et le paragraphe 35 a été renuméroté paragraphe 36 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 36 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 35 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 33 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 33 a été amendé et renuméroté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 33 se lisait comme suit :

« 33. Les États Contractants restent libres d'adopter, sur une base bilatérale, des explications ou des définitions particulières concernant le terme « bénéfices », afin

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

Paragraphe 75.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions posées par les permis/crédits d'émission au regard des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014).

Paragraphe 76 : Correspond au paragraphe 64 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 76 a été amendé et renuméroté paragraphe 86 (voir historique du paragraphe 86) et le paragraphe 64 a été amendé et renuméroté paragraphe 76 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 64 se lisait comme suit :

« 64. Il est également à noter que la définition du terme « redevances » au paragraphe 2 de l'article 12 du Projet de Convention de 1963 et du Modèle de Convention de 1977 comprenait les rémunérations « pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ». La mention de ces rémunérations a subséquemment été supprimée de cette définition afin d'assurer que les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique, incluant les revenus de la location de conteneurs, soient visés par les dispositions de l'article 7 plutôt que celles de l'article 12, un résultat que le Comité des affaires fiscales estime être approprié compte tenu de la nature de ces revenus. »

Le paragraphe 64, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 37. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 37 a été renuméroté paragraphe 64 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 37 du Modèle de Convention de 1977 remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 37 a été renuméroté paragraphe 39 (voir historique du paragraphe 53) et un nouveau paragraphe 37 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de deux précédents rapports intitulés « L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983) et « L'imposition des revenus provenant de la location de conteneurs » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983).

Paragraphe 77 : Correspond au paragraphe 8 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 77 a été renuméroté paragraphe 87 (voir historique du paragraphe 87) et le paragraphe 8 a été amendé et renuméroté paragraphe 77 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. Avant 2000, le revenu tiré d'une profession libérale et d'autres activités de caractère indépendant faisait l'objet d'un article séparé, à savoir l'article 14. Les

dispositions de cet article étaient semblables à celles qui s'appliquaient aux bénéfices des entreprises mais on y retrouvait le concept de base fixe plutôt que celui d'établissement stable, puisqu'il avait originellement été considéré que ce dernier concept ne devait s'appliquer que dans le cadre des activités industrielles et commerciales. De plus, il était parfois difficile de déterminer si une activité donnée était couverte par l'article 7 ou 14. La suppression de l'article 14 en 2000 a été motivée par le fait qu'aucune différence ne semblait souhaitable entre les concepts d'établissement stable, à l'article 7, et de base fixe, à l'article 14, ni entre la façon de calculer les bénéfices et l'impôt selon que l'article 7 ou l'article 14 s'applique. La suppression de l'article 14 a eu comme conséquence que le revenu tiré d'une profession libérale et d'autres activités de caractère indépendant constitue désormais des bénéfices d'entreprise au sens de l'article 7, ce qui a été confirmé par l'ajout d'une définition des termes « activité » et « affaires » selon laquelle ces termes comprennent l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant. »

Le paragraphe 8, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 2.1 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 8 a été supprimé et le paragraphe 2.1 a été renuméroté paragraphe 8 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 2.1 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000).

Le paragraphe 8 a été supprimé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 8, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, correspondait au paragraphe 7 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le

paragraphe 8 a été renuméroté paragraphe 9 (voir historique du paragraphe 11) et le paragraphe 7 a été renuméroté paragraphe 8 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 7 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 78 : Correspond au paragraphe 65 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 78 a été renuméroté paragraphe 88 (voir historique du paragraphe 88) et le paragraphe 65 a été renuméroté paragraphe 78 et amendé, en remplaçant le renvoi au paragraphe 8 par un renvoi au paragraphe 77, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 65 a été déplacé avec ce paragraphe. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 65 se lisait comme suit :

> « 65. L'*Italie* et le *Portugal* considèrent qu'il est essentiel de prendre en compte le fait que — quel que soit le sens donné à la troisième phrase du paragraphe 8 — en ce qui concerne la méthode suivie pour le calcul des impositions, les systèmes nationaux ne sont pas concernés par la nouvelle rédaction du modèle, c'est à dire par la suppression de l'article 14. »

Le paragraphe 65, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 39 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 39 a été renuméroté paragraphe 65 et amendé, en remplaçant le renvoi au paragraphe 2.1 par un renvoi au paragraphe 8, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 39 a été déplacé avec ce paragraphe. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 39 se lisait comme suit :

« 39. L'*Italie* et le *Portugal* considèrent qu'il est essentiel de prendre en compte le fait que — quel que soit le sens donné à la troisième phrase du paragraphe 2.1 — en ce qui concerne la méthode suivie pour le calcul des impositions, les systèmes nationaux ne sont pas concernés par la nouvelle rédaction du modèle, c'est à dire par la suppression de l'article 14. »

C (7)

Le paragraphe 39 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Le paragraphe 39, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, a été amendé et renuméroté paragraphe 53 (voir historique du paragraphe 53) par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994.

Paragraphe 79 : Correspond au paragraphe 66 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 79 a été renuméroté paragraphe 89 (voir historique du paragraphe 89) et le paragraphe 66 a été renuméroté paragraphe 79 et amendé, en remplaçant le renvoi au paragraphe 13 par un renvoi au paragraphe 14, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 66 se lisait comme suit :

« 66. La *Belgique* ne partage pas les vues exprimées au paragraphe 13 des Commentaires. Elle est d'avis que l'application des législations relatives aux sociétés étrangères contrôlées est contraire aux dispositions de l'article 7, paragraphe 1. Ceci est notamment le cas lorsqu'un État contractant impose un de ses résidents sur des revenus réalisés par une entité étrangère en attribuant fictivement à ce résident les revenus réalisés par l'entité étrangère au prorata de sa participation dans le capital de celle-ci. Ce faisant, cet État accroît la base imposable de son résident en y incorporant des revenus qui n'ont pas été réalisés par ce résident mais ont été réalisés par une entité étrangère non imposable dans cet État sur base de l'article 7, paragraphe 1. Cet État contractant méconnaît, ainsi, la personnalité juridique de l'entité étrangère et contrevient à l'article 7, paragraphe 1. »

Le paragraphe 66, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 40 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 40.1 a été renuméroté paragraphe 66 et amendé, en remplaçant le renvoi au paragraphe 10.1 par un renvoi au paragraphe 13, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 40.1 se lisait comme suit :

« 40.1 La *Belgique* ne partage pas les vues exprimées au paragraphe 10.1 des Commentaires. Elle est d'avis que l'application des législations relatives aux sociétés étrangères contrôlées est contraire aux dispositions de l'article 7, paragraphe 1. Ceci est notamment le cas lorsqu'un État contractant impose un de ses résidents sur des revenus réalisés par une entité étrangère en attribuant fictivement à ce résident les revenus réalisés par l'entité étrangère au prorata de sa participation dans le capital de celle-ci. Ce faisant, cet État accroît la base imposable de son résident en y incorporant des revenus qui n'ont pas été réalisés par ce résidents mais ont été réalisés par une entité étrangère non imposable dans cet État sur base de l'article 7, paragraphe 1. Cet État contractant méconnaît, ainsi, la personnalité juridique de l'entité étrangère et contrevient à l'article 7, paragraphe 1. »

Le paragraphe 40.1 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 80 : Correspond au paragraphe 67 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 80 a été renuméroté paragraphe 90 (voir historique du paragraphe 90) et le paragraphe 67 a été renuméroté paragraphe 80 et amendé, en remplaçant le renvoi au paragraphe 13 par un renvoi au paragraphe 14, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 67 se lisait comme suit :

> « 67. Le *Luxembourg* ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 13 disposant que le paragraphe 1 de l'article 7 ne restreint pas le droit d'un État contractant d'imposer ses propres résidents aux termes de dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées figurant dans sa législation nationale. En effet, cette interprétation met en question le principe fondamental contenu dans le paragraphe 1 de l'article 7. »

Le paragraphe 67, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 40.2 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 40.2 a été renuméroté paragraphe 67 et amendé, en remplaçant le renvoi au paragraphe 10.1 par un renvoi au paragraphe 13, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 40.2 se lisait comme suit :

> « 40.2 Le *Luxembourg* ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 10.1 disposant que le paragraphe 1 de l'article 7 ne restreint pas le droit d'un État contractant d'imposer ses propres résidents aux termes de dispositions relatives aux sociétés étrangères contrôlées figurant dans sa législation nationale. En effet, cette interprétation met en question le principe fondamental contenu dans le paragraphe 1 de l'article 7. »

Le paragraphe 40.2 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 81 : Correspond au paragraphe 68 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 81 a été renuméroté paragraphe 91 (voir historique du paragraphe 91) et le paragraphe 68 a été renuméroté paragraphe 81 et amendé, en remplaçant le renvoi au paragraphe 13 par un renvoi au paragraphe 14, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 68 se lisait comme suit :

> « 68. S'agissant du paragraphe 13, l'*Irlande* rappelle son observation générale incluse au paragraphe 27.5 des Commentaires sur l'article 1. »

Le paragraphe 68, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 40.3 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 40.3 a été renuméroté paragraphe 68 et amendé, en remplaçant le renvoi au paragraphe 10.1 par un renvoi au paragraphe 13, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 40.3 se lisait comme suit :

> « 40.3 S'agissant du paragraphe 10.1, l'*Irlande* rappelle son observation générale incluse au paragraphe 27.5 des Commentaires sur l'article 1. »

Le paragraphe 40.3 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 82 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 82 a été renuméroté paragraphe 92 (voir historique du paragraphe 92) et un nouveau paragraphe 82 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

C (7)

Paragraphe 83 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 83 a été renuméroté paragraphe 93 (voir historique du paragraphe 93) et un nouveau paragraphe 83 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 84 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 85 : Correspond au paragraphe 75 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 75 a été renuméroté paragraphe 85 et amendé, en supprimant la Nouvelle-Zélande de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 75 a été déplacé avec ce paragraphe. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 75 se lisait comme suit :

> « 75. L'*Australie* et la *Nouvelle-Zélande* se réservent le droit d'introduire une disposition qui leur permettra d'appliquer son droit interne pour l'imposition des revenus provenant de toutes formes d'assurance. »

Le paragraphe 75, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 41 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 41 a été renuméroté paragraphe 75 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 41 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 41 se lisait comme suit :

> « 41. La *Nouvelle-Zélande* se réserve le droit d'exclure du champ de cet article les revenus d'activités d'assurances de toutes formes. »

Le paragraphe 41, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, correspondait au paragraphe 39 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 39 a été renuméroté paragraphe 41 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 39 et le titre quie le précédait ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 86 : Correspond au paragraphe 76 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 76 a été renuméroté paragraphe 86 et amendé, en supprimant la Nouvelle-Zélande de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 76 se lisait comme suit :

> « 76. L'*Australie* et la *Nouvelle-Zélande* se réservent le droit d'introduire une disposition clarifiant leur droit d'imposer une part des bénéfices d'une entreprise à laquelle un résident de l'autre État contractant a un droit effectif lorsque ces

bénéfices sont tirés par un fiduciaire (trustee) d'une fiducie (trust estate) (autre que certains fonds de placement ouverts qui sont considérés comme des sociétés au regard de la législation fiscale australienne ou néo-zélandaise) de l'exercice d'une activité par l'intermédiaire d'un établissement stable en Australie ou en Nouvelle-Zélande, selon le cas. »

Le paragraphe 76, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 42 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 42 a été renuméroté paragraphe 76 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 42 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000, la Nouvelle-Zélande à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 42 se lisait comme suit :

« 42. L'*Australie* se réserve le droit d'introduire une disposition clarifiant son droit d'imposer une part des bénéfices d'une entreprise à laquelle un résident de l'autre État contractant a un droit effectif lorsque ces bénéfices sont tirés par un fiduciaire (*trustee*) d'une fiducie (*trust estate*) (autre que certains fonds de placement ouverts qui sont considérés comme des sociétés au regard de la législation fiscale australienne) de l'exercice d'une activité par l'intermédiaire d'un établissement stable en Australie. »

Le paragraphe 42 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 87 : Correspond au paragraphe 77 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 77 a été renuméroté paragraphe 87 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 77, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 43 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 43 a été renuméroté paragraphe 77 et amendé, en supprimant l'Espagne de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 43 se lisait comme suit :

« 43. La *Corée*, l'*Espagne* et le *Portugal* se réservent le droit d'imposer les personnes exerçant une profession libérale ou une autre activité de caractère indépendant quand elles séjournent dans ce pays pendant une période ou des périodes excédant 183 jours durant toute période de douze mois, même si ces personnes ne disposent pas d'un établissement stable (ou d'une base fixe) pour l'exercice de ces activités. »

Le paragraphe 43 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Le paragraphe 43, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, a été renuméroté paragraphe 39 des Commentaires sur l'article 12 (voir historique du paragraphe 39 des Commentaires sur l'article 12) par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 88 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant la Turquie à la liste des pays faisant la réserve par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention

fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 88 se lisait comme suit :

> « 88. L'*Italie* et le *Portugal* se réservent le droit d'imposer les personnes exerçant une profession libérale suivant les dispositions d'un article distinct correspondant à l'article 14 tel qu'il était rédigé avant sa suppression en 2000. »

Correspond au paragraphe 78 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 78 a été renuméroté paragraphe 88 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 78, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 44 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 44 a été renuméroté paragraphe 78 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 44 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Un précédent paragraphe 44 a été supprimé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 44 se lisait comme suit :

> « 44. Le *Canada* et le *Japon* se réservent le droit de soumettre les revenus tirés de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique et de conteneurs à une retenue à la source à un taux égal à celui prévu pour les redevances. Cependant, ces pays seraient disposés à appliquer, dans des conditions de réciprocité, les règles de l'article 8 à des bénéfices provenant de la location de conteneurs utilisés en trafic international. »

Le paragraphe 44 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 29 d'un rapport antérieur intitulé « L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial et scientifique » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983) et du paragraphe 47 d'un autre rapport intitulé « L'imposition des revenus provenant de la location de conteneurs » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983).

Paragraphe 89 : Correspond au paragraphe 79 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 79 a été renuméroté paragraphe 89 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 79, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 45 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 45 a été renuméroté paragraphe 79 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 45 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Le paragraphe 45, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, a été amendé et renuméroté paragraphe 41 des Commentaires sur l'article 12 (voir historique du paragraphe 41 des Commentaires sur l'article 12) par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 90 : Correspond au paragraphe 80 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 80 a été renuméroté paragraphe 90 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 80, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 50 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 50 a été renuméroté paragraphe 80 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 50 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 50 d'un rapport antérieur intitulé « L'imposition des revenus provenant de la location de conteneurs » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983).

Paragraphe 91 : Correspond au paragraphe 81 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 81 a été renuméroté paragraphe 81 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 81, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 51 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 51 a été renuméroté paragraphe 81 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 51 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 92 : Correspond au paragraphe 82 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 82 a été renuméroté paragraphe 92 et amendé, en remplaçant le mot « imputer » par le mot « attribuer », par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 82 se lisait comme suit :

> « 82. L'*Australie* et le *Portugal* se réservent le droit de proposer, au cours des négociations bilatérales, une disposition selon laquelle, si les renseignements à la disposition de l'autorité compétente d'un État contractant sont inadéquats pour déterminer les bénéfices à imputer à l'établissement stable d'une entreprise, l'autorité compétente peut, à cette fin, appliquer à cette entreprise les dispositions de la législation fiscale de cet État, à ceci près que celle-ci sera appliquée conformément aux principes de cet article, dans la mesure où les renseignements à la disposition de l'autorité compétente le permettront. »

Le paragraphe 82, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 52 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 52 a été renuméroté paragraphe 82 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 52 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000, en supprimant la Nouvelle-Zélande et en ajoutant le Portugal à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 52 se lisait comme suit :

> « 52. L'*Australie* et la *Nouvelle-Zélande* se réservent le droit de proposer, au cours des négociations bilatérales, une disposition selon laquelle, si les renseignements à la disposition de l'autorité compétente d'un État contractant sont inadéquats pour

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

Le paragraphe 52, tel qu'il se lisait après le 31 mars 1994 et jusqu'au 29 avril 2000, correspondait au paragraphe 38 tel qu'il se lisait avant le 31 mars 1994. Le paragraphe 38 a été amendé et renuméroté paragraphe 52 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 38 se lisait comme suit :

« 38. L'*Australie* et la *Nouvelle-Zélande* souhaitent être libres, au cours des négociations bilatérales, de proposer une disposition selon laquelle, si les renseignements à la disposition de l'autorité compétente d'un État contractant sont inadéquats pour déterminer les bénéfices à imputer à l'établissement stable d'une entreprise, l'autorité compétente peut, à cette fin, appliquer à cette entreprise les dispositions de la législation fiscale de cet État, à ceci près que celle-ci sera appliquée conformément aux principes de cet article, dans la mesure où les renseignements à la disposition de l'autorité compétente le permettront. »

Le paragraphe 38, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, correspondait au paragraphe 36 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 38 a été renuméroté paragraphe 40 (voir historique du paragraphe 40) et le paragraphe 36 a été renuméroté paragraphe 38 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 36 a été déplacé avec ce paragraphe.

Paragraphe 93 : Correspond au paragraphe 83 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. A cette date, le paragraphe 83 a été renuméroté paragraphe 93 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 83, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 54 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 54 a été renuméroté paragraphe 83 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 54 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000, en remplaçant les mots « bénéfices industriels et commerciaux » par « bénéfices d'entreprise », par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Le paragraphe 54 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 94 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 95 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 96 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 96 se lisait comme suit :

« 96 Le *Chili*, la *Grèce*, le *Mexique* et la *Turquie* se réservent le droit d'utiliser la version précédente de l'article 7, soit la version incluse dans le Modèle de Convention fiscale telle qu'il se lisait immédiatement avant la mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale. Ils ne peuvent donc entériner les modifications aux Commentaires sur l'article effectuées lors de cette mise à jour. »

Le paragraphe 96 a été ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 97 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 98 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

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

Paragraphe 1

1. La disposition du paragraphe 1 qui concerne les bénéfices de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs a pour but d'assurer que ces bénéfices seront imposés dans un seul État. La disposition est basée sur le principe suivant lequel le droit d'imposition doit être réservé à l'État contractant où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise. L'expression « trafic international » est définie à l'alinéa *e*) du paragraphe 1 de l'article 3.

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

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

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

3. En revanche, d'autres États préfèrent combiner les critères de la résidence et du siège de direction effective, en conférant le droit d'imposition en premier lieu à l'État où se trouve le siège de direction effective, l'État de la résidence éliminant, de son côté, la double imposition par l'application de l'article 23, pour autant que le premier État soit en mesure d'imposer la totalité des bénéfices de l'entreprise ; lorsque cet État n'est pas en mesure de le faire, le droit d'imposition est conféré en premier lieu à l'État de la résidence. Les États qui souhaitent appliquer ce principe ont la faculté de substituer aux dispositions prévues une règle qui pourrait être la suivante :

> Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant provenant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs, à l'exception de ceux provenant de transports effectués par des navires ou des aéronefs exploités seulement entre des points situés dans l'autre État contractant, ne sont imposables que dans le premier État. Toutefois, si le siège de direction effective de l'entreprise est situé dans l'autre État et si celui-ci impose la totalité des bénéfices de l'entreprise provenant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs, les bénéfices provenant de cette exploitation, à l'exception de ceux provenant de transports effectués par des navires ou des aéronefs

exploités seulement entre des points situés dans le premier État, sont imposables dans cet autre État.

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

4. Les bénéfices visés sont tout d'abord les bénéfices que l'entreprise réalise directement grâce au transport de passagers ou de marchandises par navires ou aéronefs (qu'ils lui appartiennent, qu'ils lui soient loués ou qu'ils soient mis à sa disposition d'une autre manière) qu'elle exploite en trafic international. Toutefois, comme les transports internationaux ont évolué, les entreprises de transport maritime et aérien exercent immanquablement des activités très diverses pour permettre, faciliter ou soutenir leurs opérations de trafic international. Le paragraphe couvre également les bénéfices d'activités directement liées à ces opérations ainsi que les bénéfices d'activités qui ne sont pas directement liées à l'exploitation de navires ou aéronefs de l'entreprise en trafic international dès lors que ces activités sont accessoires par rapport à cette exploitation.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

4.1 Toute activité exercée principalement en liaison avec le transport, par l'entreprise, de passagers ou de marchandises par des navires ou aéronefs qu'elle exploite en trafic international doit être considérée comme directement liée à ces transports.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

4.2 Les activités que l'entreprise n'a pas besoin d'exercer pour sa propre exploitation de navires ou aéronefs en trafic international mais qui constituent une contribution mineure par rapport à cette exploitation et qui lui sont si étroitement liées qu'elles ne doivent pas être considérées comme une activité d'entreprise ou une source de revenus distincte pour l'entreprise doivent être considérées comme étant accessoires par rapport à l'exploitation de navires et aéronefs en trafic international.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

4.3 Compte tenu de ces principes, les paragraphes qui suivent examinent l'application du paragraphe 1 à certaines catégories particulières d'activités qui peuvent être exercées par une entreprise exploitant des navires ou aéronefs en trafic international.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

5. Les bénéfices tirés de la location d'un navire ou d'un aéronef tout armé et équipé doivent être traités de la même manière que les bénéfices du transport des passagers ou de marchandises. Autrement, une grande partie des activités entrant dans le cadre de la navigation maritime ou aérienne tomberait en dehors du champ d'application de la disposition. Toutefois, c'est

l'article 7 et non l'article 8 qui s'applique aux bénéfices provenant de la location coque nue d'un navire ou d'un aéronef, sauf lorsqu'ils constituent une source accessoire de revenus d'une entreprise assurant l'exploitation internationale de navires ou d'aéronefs.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

6. Les bénéfices qu'une entreprise tire du transport de passagers ou de marchandises par des moyens autres que des navires ou aéronefs qu'elle exploite en trafic international sont couverts par le paragraphe dans la mesure où ces transports sont directement liés à l'exploitation par cette entreprise de navires ou aéronefs en trafic international ou constituent une activité accessoire. On peut donner comme exemple le cas d'une entreprise exerçant des activités de transport international qui transporterait certains de ses passagers ou certaines de ses marchandises au moyen de navires ou aéronefs exploités par d'autres entreprises, par exemple par des accords de répartition des cargaisons ou d'affrètement de cellules ou pour tirer parti d'un voyage antérieur. Autre exemple, celui d'une société de transport aérien qui exploite un service d'autobus reliant une ville à un aéroport principalement pour faciliter l'accès des passagers de ses vols internationaux à cet aéroport.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

7. Un autre exemple serait celui d'une entreprise qui transporte des passagers ou des marchandises au moyen de navires ou aéronefs exploités en trafic international et qui décide de faire prendre ces passagers ou marchandises dans le pays d'origine du transport ou de les faire transporter ou déposer dans le pays de destination par tout mode de transport intérieur exploité par d'autres entreprises. Dans un tel cas, tous les bénéfices tirés par la première entreprise de l'organisation de ces transports par d'autres entreprises sont couverts par le paragraphe même si ce n'est pas le cas des bénéfices tirés par les autres entreprises qui assurent ce transport intérieur.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

8. Il est fréquent qu'une entreprise vende des tickets pour le compte d'autres entreprises de transport sur un site qu'elle exploite principalement en vue de la vente de tickets de transport par navires ou aéronefs qu'elle exploite en trafic international. Ces ventes de tickets pour le compte d'autres entreprises sont directement liées aux voyages à bord de navires ou aéronefs que l'entreprise exploite (par exemple en cas de vente d'un ticket émis par une autre entreprise pour la partie nationale d'un voyage international offert par l'entreprise) ou ont un caractère accessoire par rapport à ses propres ventes. Les bénéfices tirés par la première entreprise de la vente de ces tickets sont donc couverts par le paragraphe.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

8.1 La publicité qu'une entreprise peut faire pour d'autres entreprises dans des magazines offerts à bord de navires ou aéronefs qu'elle exploite ou dans ses locaux commerciaux (par exemple les bureaux de vente de tickets) est accessoire par rapport à l'exploitation qu'elle fait de ses navires ou aéronefs et les bénéfices générés par cette publicité relèvent de ce paragraphe.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

C (8)

9. Les conteneurs sont largement utilisés en transport international. Ils sont aussi souvent utilisés pour les transports intérieurs. Les bénéfices qu'une entreprise exerçant des activités de transport international tire de la location de conteneurs sont en général soit directement liés à l'exploitation de navires ou aéronefs en trafic international soit accessoires par rapport à cette exploitation et dans ces cas ils entrent dans le champ d'application de ce paragraphe. La même conclusion serait valable en ce qui concerne les bénéfices tirés par cette entreprise du stockage à court terme de ces conteneurs (par exemple lorsque l'entreprise facture un client pour la conservation d'un conteneur rempli dans un entrepôt en attendant sa livraison) ou de redevances d'immobilisation pour le retour tardif de conteneurs.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

10. Une entreprise qui dispose d'actifs ou de personnel dans un pays étranger en vue d'exploiter des navires ou aéronefs en trafic international peut tirer des revenus de la fourniture de biens ou services dans ce pays à d'autres entreprises de transport. Cela comprendrait (par exemple) la fourniture de biens et services par les ingénieurs, le personnel au sol, le personnel d'équipement et les agents chargés de l'équipement et de la maintenance, les manutentionnaires, ainsi que les personnels chargés de la restauration et de l'accueil de la clientèle. Lorsque l'entreprise fournit ces biens ou services à d'autres entreprises et que ces activités sont directement liées ou accessoires à l'exploitation, par l'entreprise, de navires ou aéronefs en trafic international, les bénéfices résultant de la fourniture de ces biens ou services à d'autres entreprises relèvent de ce paragraphe.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

10.1 Par exemple, les entreprises qui exercent des activités de transport international peuvent conclure des accords visant à mettre en place des pools pour réduire les coûts d'entretien des équipements nécessaires à l'exploitation de leurs navires ou aéronefs dans d'autres pays. Par exemple, lorsqu'une société aérienne accepte, en vertu d'un accord conclu dans le cadre de l'IATP (« *International Airlines Technical Pool* »), de fournir des pièces détachées ou des services de maintenance à d'autres sociétés aériennes atterrissant en un lieu particulier (ce qui lui permet de bénéficier de ces

services en d'autres lieux), les activités exercées en vertu de cet accord seront accessoires à son exploitation d'aéronefs en trafic international.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

11. *(Supprimé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)*

12. Le paragraphe ne s'applique pas à un chantier de construction navale exploité dans un pays par une entreprise de navigation ayant son siège de direction effective dans un autre pays.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

13. *(Renuméroté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)*

14. Les revenus d'investissement d'entreprises de navigation maritime ou aérienne (revenus de titres, d'obligations, d'actions ou de prêts, par exemple) sont soumis au traitement qui est normalement appliqué à cette catégorie de revenus, sauf lorsque l'investissement qui génère ces revenus fait partie intégrante de l'activité d'exploitation des navires ou aéronefs en trafic international dans l'État contractant, de sorte que l'investissement peut être considéré comme directement lié à cette opération. Ainsi, le paragraphe s'appliquerait aux revenus d'intérêts générés, par exemple, par le flux de trésorerie requis dans un État contractant pour l'exercice de cette activité ou par des obligations placées en garantie lorsque la loi l'exige pour l'exercice de l'activité : dans de tels cas, l'investissement est nécessaire pour permettre l'exploitation des navires ou aéronefs sur ce site. Ce paragraphe ne s'appliquerait pas, toutefois, aux revenus d'intérêts provenant de la gestion du flux de trésorerie ou d'autres activités financières pour le compte d'autres établissements stables de l'entreprise auxquels ces revenus ne sont pas attribuables ou pour le compte d'entreprises associées, que ceux-ci soient situés à l'intérieur ou à l'extérieur de cet État contractant, ou pour le compte du siège (centralisation des activités financières et d'investissement) et il ne s'appliquerait pas non plus aux revenus d'intérêts générés par le placement à court terme des bénéfices générés par l'exercice local de l'activité de l'entreprise lorsque les fonds investis ne sont pas nécessaires à cet exercice.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

14.1 Les entreprises engagées dans l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international peuvent être tenues d'acquérir et d'utiliser des permis et des crédits d'émission à cet effet (la nature de ces permis et crédits est expliquée au paragraphe 75.1 des Commentaires sur l'article 7). Le paragraphe 1 s'applique aux revenus que ces entreprises tirent au titre de ces permis et crédits lorsque ces revenus font partie intégrante de l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international, par exemple lorsque ces permis sont acquis aux fins de l'exploitation de navires ou

d'aéronefs ou lorsque les permis acquis à cette fin sont par la suite échangés parce qu'il s'avère qu'ils ne seront pas nécessaires.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

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

C (8)

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

16. Ce paragraphe vise à appliquer à la navigation sur les fleuves, rivières, canaux et lacs, le même traitement qu'à la navigation maritime et aérienne en trafic international. La disposition s'applique non seulement au transport par voie navigable entre deux ou plusieurs pays mais également au transport par voie navigable qui serait effectué par une entreprise d'un pays donné entre deux points situés dans un autre pays.

(Renuméroté le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

16.1 Les paragraphes 4 à 14.1 ci-dessus donnent des indications concernant les bénéfices qui peuvent être considérés comme tirés de l'exploitation de navires ou aéronefs en trafic international. Les principes et exemples qui figurent dans ces paragraphes sont applicables, avec les adaptations nécessaires, pour la détermination des bénéfices qui peuvent être considérés comme tirés de l'exploitation de bateaux utilisés dans la navigation intérieure.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

17. La disposition n'exclut pas que les problèmes particuliers d'imposition que peut poser la navigation intérieure, notamment entre pays limitrophes, fassent l'objet d'un règlement spécial par voie d'accord bilatéral.

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

17.1 Il peut également être convenu bilatéralement que les bénéfices provenant de l'exploitation de navires se livrant à des activités de pêche, de dragage ou de remorquage en haute mer soient considérés comme des revenus couverts par les dispositions du présent article.

(Renuméroté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

Entreprises ne s'occupant pas exclusivement de navigation maritime, intérieure ou aérienne

18. Il résulte de la rédaction des paragraphes 1 et 2 que les entreprises qui ne s'occupent pas exclusivement de navigation maritime, intérieure ou aérienne tombent néanmoins sous le coup des dispositions prévues à ces paragraphes

en ce qui concerne les bénéfices provenant de l'exploitation de leurs navires, bateaux et aéronefs.

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

19. Si une entreprise a dans un pays étranger un établissement stable servant exclusivement à l'exploitation de ses navires ou aéronefs, il n'y a pas de raison de traiter cet établissement stable d'une autre manière que celui d'entreprises s'occupant exclusivement de navigation maritime, intérieure ou aérienne.

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

20. Dans l'hypothèse où l'entreprise considérée a, dans un autre État, un établissement stable ne s'occupant pas exclusivement de navigation maritime, intérieure ou aérienne, l'application des dispositions prévues aux paragraphes 1 et 2 ne soulève pas non plus de difficultés. Si les navires transportent des marchandises de l'entreprise à son établissement stable situé dans un pays étranger, il convient en effet de considérer qu'aucune fraction du bénéfice réalisé par l'entreprise du fait qu'elle assure ses transports par ses propres moyens n'est imposable dans l'État où est situé l'établissement stable. Il doit en être de même lorsque l'établissement stable dispose d'installations pour l'exploitation des navires ou aéronefs (par exemple, quais d'expédition) ou assure d'autres frais relatifs à ces transports (par exemple, frais de personnel). En ce cas, même si certaines fonctions liées à l'exploitation de navires et aéronefs en trafic international peuvent être exercées par l'établissement stable, les bénéfices attribuables à ces fonctions sont imposables exclusivement dans l'État où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise. La totalité ou une partie des dépenses encourues dans l'exercice de ces fonctions doit être déduite dans le calcul de la part du bénéfice qui n'est pas imposable dans l'État où est situé l'établissement stable et ne réduira donc pas la part des bénéfices attribuables à cet établissement qui peut être imposée dans cet État en vertu de l'article 7.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

21. Lorsque des navires ou aéronefs son exploités en trafic international, l'application de l'article aux bénéfices de cette exploitation ne sera pas modifiée par le fait que les navires ou aéronefs sont exploités par un établissement stable qui n'est pas le siège de direction effective de l'ensemble de l'entreprise ; par conséquent, même si ces bénéfices pouvaient être attribués à l'établissement stable en vertu de l'article 7, ils ne seraient imposables que dans l'État où est situé le siège de direction effective de l'entreprise (résultat qui est confirmé par le paragraphe 4 de l'article 7).

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

22. Ce paragraphe traite du cas particulier où le lieu de direction effective de l'entreprise se trouve à bord d'un navire ou d'un bateau. Dans ce cas, l'impôt ne sera perçu que par l'État sur le territoire duquel se trouve le port d'attache du navire ou du bateau. Il est prévu que si ce lieu ne peut être déterminé, l'impôt ne sera perçu que dans l'État contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident.

C (8)

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 4

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

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

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

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

25. *(Renuméroté et amendé le 31 mars 1994 ; voir HISTORIQUE)*

Observations sur les Commentaires

26. *(Renuméroté et amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)*

27. *(Supprimé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)*

28. La *Grèce* et le *Portugal* réservent leur position quant à l'application de cet article aux revenus d'activités accessoires (voir les paragraphes 4 à 10.1).

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

29. L'Allemagne, la *Grèce* et la *Turquie* réservent leur position au sujet de l'application de l'article aux revenus provenant des transports intérieurs de passagers ou de marchandises et de la location de conteneurs (voir les paragraphes 4, 6, 7 et 9 ci-dessus).

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

30. La *Grèce* appliquera l'article 12 aux paiements provenant de l'affrètement coque nue d'un navire ou d'un aéronef.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

30.1 *(Supprimé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)*

Réserves sur l'article

31. Le *Canada*, la *Hongrie*, le *Mexique* et la *Nouvelle-Zélande* se réservent le droit d'imposer comme des bénéfices de transport intérieur les bénéfices provenant du transport de passagers ou marchandises pris à bord en un endroit d'un de ces pays et déchargés en un autre endroit du même pays. La Nouvelle-Zélande se réserve aussi le droit d'imposer comme des bénéfices de transport intérieur les bénéfices provenant d'autres activités côtières et sur le plateau continental.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

32. La *Belgique*, le *Canada*, les *États-Unis*, la *Grèce*, le *Mexique*, le *Royaume-Uni* et la *Turquie* se réservent le droit de ne pas étendre le champ d'application de l'article à la navigation intérieure dans leurs conventions bilatérales (paragraphe 2 de l'article).

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

33. Le *Danemark*, la *Norvège* et la *Suède* se réservent le droit d'insérer des dispositions spéciales en ce qui concerne les bénéfices réalisés par la société de transport aérien *Scandinavian Airlines System* (SAS).

(Renuméroté le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

34. *(Supprimé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)*

35. En raison de sa situation particulière en matière de navigation maritime, la *Grèce* gardera sa liberté d'action en ce qui concerne les dispositions de la Convention relatives aux revenus de l'exploitation des navires en trafic international.

(Renuméroté le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

36. Le *Mexique* se réserve le droit d'imposer à la source les bénéfices tirés de la fourniture d'un hébergement.

(Ajouté le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

37. *(Supprimé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)*

38. L'*Australie* se réserve le droit d'imposer les bénéfices provenant du transport de passagers ou marchandises pris à bord en un endroit de l'Australie et déchargés en un autre endroit de l'Australie.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

39. Les *États-Unis* se réservent le droit d'inclure dans le champ d'application du paragraphe 1 les revenus provenant de la location de navires ou d'aéronefs tout armés et équipés ou coque nue dans le cas où les navires ou aéronefs sont employés en trafic international par le preneur ou lorsque les revenus provenant de la location sont accessoires à l'exploitation de navires ou aéronefs en trafic international. Les États-Unis se réservent également le droit d'inclure dans le champ d'application de ce paragraphe les revenus provenant de l'utilisation, l'entretien ou la location de conteneurs utilisés en trafic international.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

40. La *République slovaque* se réserve le droit d'imposer, en application de l'article 12, les bénéfices tirés de la location de navires, aéronefs et conteneurs.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

41. L'*Irlande* se réserve le droit d'inclure dans le champ d'application de l'article les revenus de la location de navires ou aéronefs coque nue si ces navires ou aéronefs sont exploités en trafic international par le preneur ou lorsque les revenus provenant de la location sont accessoires par rapport aux bénéfices tirés de l'exploitation de navires ou aéronefs en trafic international.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

42. La *Turquie* se réserve le droit d'élargir le champ d'application de cet article afin de couvrir le transport routier et d'effectuer un changement corrélatif à la définition du « trafic international » à l'article 3.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

43. Le *Chili*, l'*Estonie* et la *Slovénie* se réservent le droit de ne pas étendre le champ d'application de l'article à la navigation intérieure dans leurs conventions bilatérales et d'apporter des modifications au même effet au paragraphe 3 des articles 13, 15 et 22.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

« 1. La disposition du premier paragraphe qui concerne les bénéfices de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs a pour but d'assurer que ces bénéfices seront imposés dans un seul État. Par exploitation en trafic international, on entend toute exploitation de navires ou d'aéronefs qui s'étend sur plus d'un pays, quel que soit le nombre d'escales effectuées dans un pays donné. La disposition est basée sur le principe suivant lequel le droit d'imposition doit être réservé à l'État contractant où se trouve le siège de la direction effective de l'entreprise. Ceci évite d'établir des règles détaillées en vue, par exemple, de définir les bénéfices qui sont visés; cette détermination est plutôt une question d'application pour laquelle il y a lieu de prendre en considération des règles générales d'interprétation. Il semble néanmoins opportun de donner quelques exemples et de formuler certaines remarques afin de clarifier la question. »

Paragraphe 2 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 2 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 4 (voir historique du paragraphe 4) et un nouveau paragraphe 2 a été adopté.

Paragraphe 3 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1960) a été amendé et renuméroté paragraphe 5 (voir historique du paragraphe 5) et un nouveau paragraphe 3 a été adopté.

Paragraphe 4 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. Les bénéfices visés sont tout d'abord les bénéfices que l'entreprise réalise grâce au transport de passagers ou de marchandises. Ainsi limitée, la disposition serait cependant exagérément restrictive, eu égard, d'une part, au développement de la navigation maritime et aérienne et, d'autre part, à des considérations d'ordre pratique. La disposition couvre donc également d'autres catégories de bénéfices. Il s'agit des bénéfices qui, soit à cause de leur nature, soit à cause de leur étroite liaison avec les bénéfices directs du transport, sont susceptibles d'être rangés dans une même catégorie. Certaines de ces catégories de bénéfices sont mentionnées dans les paragraphes suivants. »

Le paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 2 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 4 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 7 (voir historique du paragraphe 7) alors que le paragraphe 2 a été renuméroté paragraphe 4 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 4.1 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 4.2 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 4.3 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 5 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. Les bénéfices tirés de la location d'un navire ou d'un aéronef, tout armé et équipé, doivent être traités de la même manière que les bénéfices du transport des passagers ou de marchandises. Autrement, une grande partie des activités

entrant dans le cadre de la navigation maritime ou aérienne tomberait en dehors du champ d'application de la disposition. Toutefois, c'est l'article 7, et non l'article 8, qui s'applique aux bénéfices provenant de la location coque nue d'un navire ou d'un aéronef sauf lorsqu'ils constituent une source occasionnelle de revenus pour une entreprise assurant l'exploitation internationale de navires ou d'aéronefs. »

Le paragraphe 5 a été antérieurement amendé le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 5 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 5 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 8 (voir historique du paragraphe 8) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 5 du Modèle de Convention de 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. Les bénéfices tirés de la location d'un navire ou d'un aéronef, tout armé et équipé, doivent être traités de la même manière que les bénéfices du transport de passagers ou de marchandises. Autrement, une grande partie de l'activité fréquemment considérée comme entrant dans le cadre de l'exploitation maritime ou aérienne tomberait en dehors du champ d'application de la disposition. Par contre, l'article ne s'applique pas aux bénéfices de la location coque nue. »

Paragraphe 6 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 6 a été supprimé et un nouveau paragraphe 6 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'à ce qu'il soit supprimé le 15 juillet 2005, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 6 du Modèle de Convention de 1977 a antérieurement remplacé le paragraphe 6 du Projet de Convention de 1963, qui a été amendé et renuméroté paragraphe 11 (voir historique du paragraphe 11) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 7 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 7 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé et un nouveau paragraphe 7 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 7 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 4 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 7 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 12 (voir historique du paragraphe 12) alors que le paragraphe 4 a été renuméroté paragraphe 7 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 8 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 8 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé et un nouveau paragraphe 8 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

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

a) la vente de billets de passage pour d'autres entreprises ;

b) l'exploitation de services d'autobus reliant une ville à l'aéroport ;

c) la publicité et la propagande commerciale ;

d) le transport de marchandises par camion entre un entrepôt et un port ou un aéroport. »

Le paragraphe 8 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 5 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 8 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 14 (voir historique du paragraphe 14) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 5 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 8 du Modèle de Convention de 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. La disposition vise, entre autres, les activités suivantes :

a) la vente de billets de passage pour d'autres entreprises ;

b) l'exploitation de services d'autobus reliant une ville à l'aéroport ;

c) la publicité et la propagande commerciale. »

Paragraphe 8.1 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 9 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 9 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé et un nouveau paragraphe 9 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé le 15 juillet 2005, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 9 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 9 du Projet de Convention de 1963, qui a été amendé et renuméroté paragraphe 23 (voir historique du paragraphe 23) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

C (8)

Paragraphe 10 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 10 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé et un nouveau paragraphe 10 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé le 15 juillet 2005, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 10 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 10 du Projet de Convention de 1963, qui a été amendé et renuméroté paragraphe 24 (voir historique du paragraphe 24) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 10.1 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 10.1 a été supprimé et un nouveau paragraphe 10.1 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 10.1 se lisait comme suit :

> « 10.1 Un autre cas serait celui d'une entreprise de transport qui aurait besoin d'actifs ou de personnel dans un pays étranger pour exploiter ses navires ou aéronefs en trafic international et qui tirerait un revenu de la fourniture de biens ou de services, dans ce pays, à d'autres entreprises de transport. Cela comprendrait (par exemple) la fourniture de biens et services par les ingénieurs, le personnel au sol, les manutentionnaires, ainsi que les personnels chargés de la restauration et de l'accueil de la clientèle. Comme le revenu tiré de ces activités ne serait pas lié à l'exploitation de navires ou aéronefs par l'entreprise elle-même, il ne relèverait normalement pas de l'article 8. Toutefois, lorsque l'entreprise fournit à une autre personne des biens ou des services qui sont complémentaires ou accessoires à son exploitation internationale de navires ou aéronefs, les bénéfices résultant de la fourniture de ces biens ou services relèvent de l'article 8. Même si ces principes s'appliquent à un pool, à une exploitation en commun ou un organisme international d'exploitation pour les fins du paragraphe 4, il faut alors déterminer dans quelle mesure les activités en question se rattachent aux activités de transport du pool, de l'exploitation en commun ou de l'organisme international d'exploitation plutôt qu'à celle des différentes entreprises participantes. »

Le paragraphe 10.1 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 11 : Supprimé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

> « 11. Par contre, la disposition ne vise pas une activité manifestement distincte, telle que l'exploitation indépendante d'un hôtel, établissement dont les bénéfices sont du reste aisément déterminables. Il existe pourtant des cas où les conditions sont telles que la disposition doit s'appliquer même à une activité hôtelière, par exemple l'exploitation d'un hôtel n'ayant d'autre but que de fournir aux passagers en transit un logement pour la nuit, prestation dont le coût est compris dans le prix du billet de passage. En pareil cas, l'hôtel peut être considéré comme une sorte de salle d'attente. »

Le paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 6 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 11 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 16 (voir historique du paragraphe 16) et le paragraphe 6 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 11 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 11 a été inséré avant le paragraphe 15. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

> « 6. Par contre, la disposition ne vise pas une activité manifestement distincte, telle que l'exploitation indépendante d'un hôtel, établissement dont les bénéfices sont du reste, aisément déterminables. Il existe pourtant des cas où les conditions sont telles que la disposition doit s'appliquer même à une activité hôtelière, par exemple, l'exploitation d'un hôtel n'ayant d'autre but que de fournir aux passagers en transit un logement pour la nuit, prestation dont le coût est compris dans le prix du billet de passage. En pareil cas, l'hôtel n'est en effet pas autre chose qu'une sorte de salle d'attente. »

Paragraphe 12 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 12 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 7 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 17 (voir historique du paragraphe 17) alors que le paragraphe 7 a été renuméroté paragraphe 12 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 13 : Renuméroté paragraphe 17.1 (voir historique du paragraphe 17.1) le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 14 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

> « 14. Les revenus d'investissements d'entreprises de navigation maritime, intérieure ou aérienne (revenus de titres, d'obligations, d'actions ou de prêts, par exemple) sont soumis au traitement qui est normalement appliqué à cette catégorie de revenus, sauf lorsque l'investissement qui génère ces revenus fait partie intégrante de l'activité d'exploitation des navires ou aéronefs en trafic international dans l'État contractant. Ainsi, l'article s'appliquerait aux revenus d'intérêts générés, par exemple, par le flux de trésorerie requis dans un État contractant pour l'exercice de cette activité ou par des obligations placées en garantie lorsque la loi l'exige pour l'exercice de l'activité ; il ne s'appliquerait pas, toutefois, aux revenus d'intérêts provenant de la gestion du flux de trésorerie ou d'autres activités financières pour le compte d'autres établissements stables de l'entreprise auxquels ces revenus ne sont pas attribuables ou pour le compte d'entreprises associées, que ceux-ci soient situés à l'intérieur ou à l'extérieur de cet État contractant, ou pour le compte du siège (centralisation des activités financières et d'investissement), et il ne s'appliquerait pas non plus aux revenus d'intérêts générés par le placement à court terme des bénéfices générés par

l'exercice local de l'activité lorsque les fonds investis ne sont pas obligatoires pour cet exercice. »

Le paragraphe 14 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 14 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 8 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 14 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 19 (voir historique du paragraphe 19) alors que le paragraphe 8 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 14 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. En ce qui concerne les revenus de valeurs et de capitaux mobiliers recueillis par une entreprise de navigation maritime, intérieure ou aérienne, il y a lieu de les soumettre au régime habituellement appliqué aux revenus de valeurs et de capitaux mobiliers en général. »

Paragraphe 14.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions posées par les permis/crédits d'émission au regard des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014).

Paragraphe 15 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 15 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 20 (voir historique du paragraphe 20) et le titre qui précédait le paragraphe 11 a été inséré avant le paragraphe 15.

Paragraphe 16 : Correspond au paragraphe 11 du Projet de Convention de 1963, adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963. Le paragraphe 16 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 21 (voir historique du paragraphe 21) alors que le paragraphe 11 a été renuméroté paragraphe 16 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 16.1 : Amendé le 15 juillet 2014, en remplaçant le renvoi au paragraphe «14» par un renvoi au paragraphe «14.1», par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions posées par les permis/crédits d'émission au regard des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014). Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 16.1 se lisait comme suit :

« 16.1 Les paragraphes 4 à 14 ci-dessus donnent des indications concernant les bénéfices qui peuvent être considérés comme tirés de l'exploitation de navires ou aéronefs en trafic international. Les principes et exemples qui figurent dans ces paragraphes sont applicables, avec les adaptations nécessaires, pour la détermination des bénéfices qui peuvent être considérés comme tirés de l'exploitation de bateaux utilisés dans la navigation intérieure. »

Le paragraphe 16.1 a été ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 17 : Correspond au paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963, adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963. Le paragraphe 17 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 22 (voir historique du paragraphe 22) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 17 du Modèle de Convention de 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

> « 12. La disposition n'exclut pas que les problèmes de taxation particuliers que peut soulever la navigation intérieure, notamment entre pays limitrophes, fassent l'objet d'un règlement spécial par voie d'accord bilatéral. »

Paragraphe 17.1 : Correspond au paragraphe 13 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. Le paragraphe 13 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 17.1 le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Le paragraphe 13 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 13 du Projet de Convention de 1963, qui a été amendé et renuméroté paragraphe 18 (voir historique du paragraphe 18) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 13 a été déplacé avec ce paragraphe.

Paragraphe 18 : Correspond au paragraphe 13 du Projet de Convention de 1963, adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963. Le paragraphe 13 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 18 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 13 a été amendé et déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 13 et le titre le précédant se lisaient comme suit :

> « 13. Il résulte de la rédaction des paragraphes 1 et 2 de l'article que les entreprises qui ne s'occupent pas exclusivement de transports maritimes, intérieurs ou aériens, tombent néanmoins sous le coup des dispositions prévues à ces paragraphes en ce qui concerne les bénéfices provenant de l'exploitation de leurs navires, bateaux et aéronefs. »

Paragraphe 19 : Correspond au paragraphe 14 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 14 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 19 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

> « 14. Si de telles entreprises possèdent dans un pays étranger des établissements stables servant exclusivement à l'exploitation de leurs navires ou aéronefs, il n'y a pas de raison de traiter ces établissements d'une autre manière que ceux d'entreprises s'occupant exclusivement de navigation maritime, intérieure ou aérienne. »

Paragraphe 20 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 20 se lisait comme suit :

> « 20. Dans l'hypothèse où l'entreprise considérée a, dans un autre État, un établissement stable ne s'occupant pas exclusivement de navigation maritime, intérieure ou aérienne, l'application des dispositions prévues aux paragraphes 1 et 2 ne soulève pas non plus de difficultés. Si les navires transportent des marchandises de l'entreprise à son établissement stable situé dans un pays étranger, il convient en effet de considérer qu'aucune fraction du bénéfice réalisé par l'entreprise du fait qu'elle assure ses transports par ses propres moyens n'est attribuée à l'établissement stable. Il doit en être de même lorsque l'établissement stable dispose d'installations pour l'exploitation des navires ou aéronefs (par exemple, quais d'expédition) ou assure d'autre frais relatifs à ces transports (par exemple, frais de personnel). En ce cas, les dépenses de l'établissement stable afférentes à l'exploitation des navires, bateaux et aéronefs ne doivent pas être imputées à cet établissement stable, mais à l'entreprise elle-même, dès lors qu'aucune part du bénéfice réalisé sur les transports ne profite à cet établissement stable. »

Le paragraphe 20 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 15 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 15 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 20 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

> « 15. Dans l'hypothèse où les entreprises considérées possèdent, dans un autre État, un établissement stable ne s'occupant pas exclusivement de transports maritimes, intérieurs ou aériens, l'application des dispositions prévues aux paragraphes 1 et 2 ne soulève pas non plus de difficultés. Si les navires transportent, par exemple, des marchandises de l'une de ces entreprises à l'un de ses établissements stables situés dans un pays étranger, il convient en effet de considérer qu'aucune fraction du bénéfice réalisé par l'entreprise du fait qu'elle assure ses transports par ses propres moyens, n'est à attribuer à l'établissement stable. Il doit en être de même lorsque l'établissement stable entretient des installations pour l'exploitation des navires ou aéronefs (par exemple, quais d'expédition) ou assure d'autres frais relatifs à ces transports (par exemple, frais de personnel). En ce cas, les dépenses de l'établissement stable afférentes à l'exploitation des navires, bateaux et aéronefs ne doivent pas être imputées à cet établissement stable, mais à l'entreprise elle-même dès lors qu'aucune part du bénéfice réalisé sur les transports ne profite audit établissement. »

Paragraphe 21 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

> « 21. Lorsque des navires ou aéronefs sont exploités en trafic international, l'application de l'article aux bénéfices de cette exploitation ne sera pas modifiée par le fait que les navires ou aéronefs sont exploités par un établissement stable qui n'est pas le siège de direction effective de l'ensemble de l'entreprise (par exemple, en ce qui concerne les navires ou aéronefs mis en service par l'établissement stable ou figurant à son bilan). »

Le paragraphe 21 a été remplacé le 29 avril 2000 quand le paragraphe 21 a été supprimé et un nouveau paragraphe 21 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 21 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 16 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 16 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 21 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

« 16. Dans les cas — d'ailleurs probablement purement théoriques — où les navires ou aéronefs de l'entreprise sont exploités par un établissement stable où ne se trouve pas la direction effective de l'ensemble de l'entreprise (par exemple les navires ou aéronefs sont mis en service par l'établissement stable et figurent sur son bilan), la direction effective, aux fins de l'application des paragraphes 1 et 2, doit être considérée comme sise, en ce qui concerne l'exploitation des navires ou aéronefs, dans l'État contractant où se trouve l'établissement stable. »

Paragraphe 22 : Correspond au paragraphe 17 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 17 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 22 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

« 17. Ce paragraphe traite du cas particulier où le lieu de la direction effective de l'entreprise se trouve à bord d'un navire ou d'un bateau. Dans ce cas, l'impôt ne sera perçu que par l'État contractant sur le territoire duquel se trouve le port d'attache du navire ou du bateau. Il est prévu que si ce lieu ne peut être déterminé, l'impôt ne sera perçu que par l'État contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est résident. »

Paragraphe 23 : Correspond au paragraphe 9 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 9 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 23 et le titre qui le précède a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

« 9. Après la deuxième guerre mondiale, on a vu apparaître, spécialement dans le domaine de la navigation aérienne, diverses formes de coopération internationale. Cette coopération est réalisée au moyen d'accords de pool ou d'autres conventions du même genre, qui règlent suivant certains principes, la répartition des recettes (ou des bénéfices) de l'activité exercée en commun. »

Paragraphe 24 : Correspond au paragraphe 10 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 10 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 24 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

« 10. Généralement, la participation à un pool, à une exploitation en commun ou à un organisme international d'exploitation ne semble pas offrir de difficultés

particulières. Dès lors que la disposition préconisée s'applique à une entreprise effectuant des transports maritimes, intérieurs ou aériens, elle doit s'étendre également aux bénéfices réalisés grâce à la coopération décrite ci-dessus ; cette interprétation découle en effet directement du texte même de la disposition. »

Paragraphe 25 : Renuméroté paragraphe 34 (voir historique du paragraphe 35) le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 25 a été supprimé.

C (8)

Paragraphe 26 : Amendé et renuméroté paragraphe 42 (voir historique du paragraphe 42) le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 27 : Supprimé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 27 se lisait comme suit :

« 27. Le *Portugal* et la *Turquie* se réservent le droit de prévoir que la partie du transport intérieur (*cf.* paragraphe 9 ci-dessus) effectuée par d'autres moyens que ceux employés pour le transport international soit exclue du champ d'application de l'article, que ces moyens appartiennent ou non à l'entreprise de transport. »

Le paragraphe 27 a été amendé le 23 juillet 1992, en supprimant l'Espagne de la liste des pays faisant cette observation, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 27 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 27 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 28 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 28 a été supprimé et un nouveau paragraphe 28 a été ajouté parle rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé le 15 juillet 2005, le paragraphe 28 se lisait comme suit :

« 28. Le *Portugal* et la *Turquie* se réservent également le droit de prévoir que la location de conteneurs (*cf.* paragraphe 10 ci-dessus), même à titre complémentaire ou accessoire, soit considérée comme une activité distincte du transport maritime et aérien et soit en conséquence exclue du champ d'application de l'article. »

Le paragraphe 28 a été amendé le 23 juillet 1992, en substituant les mots « le *Portugal* et la *Turquie* » à « Ces pays » au début du paragraphe, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 28 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 28 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 29 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 29 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 29 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 30 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 30 se lisait comme suit :

> « 30. La *Grèce* appliquera l'article 12 à l'affrètement coque nue d'un navire ou d'un aéronef. »

Le paragraphe 30 du Modèle de Convention de 1977 remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 30 a été renuméroté paragraphe 31 (voir historique du paragraphe 31) et amendé, en ajoutant le Mexique et la Nouvelle-Zélande à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Au même moment, le titre précédant le paragraphe 30 a été déplacé avec ce paragraphe.

Paragraphe 30.1 : Supprimé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 30.1 se lisait comme suit :

> « 30.1 L'*Australie* ne partage pas les interprétations données aux paragraphes 8 *d*) et 9. L'Australie considère que l'exploitation en trafic international de navires et d'aéronefs ne comprend pas les transports intérieurs. »

Le paragraphe 30.1 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 31 : Amendé le 17 juillet 2008, en supprimant la Pologne de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 31 se lisait comme suit :

> « 31. Le *Canada*, la *Hongrie*, le *Mexique*, la *Nouvelle-Zélande* et la *Pologne* se réservent le droit d'imposer comme des bénéfices de transport intérieur les bénéfices provenant du transport de passagers ou marchandises pris à bord en un endroit d'un de ces pays et déchargés en un autre endroit du même pays. La *Nouvelle-Zélande* se réserve aussi le droit d'imposer comme des bénéfices de transport intérieur les bénéfices provenant d'autres activités côtières et sur le plateau continental. »

Le paragraphe 31 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000, en supprimant l'Australie de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 31 se lisait comme suit :

« 31. L'*Australie*, le *Canada*, la *Hongrie*, le *Mexique*, la *Nouvelle-Zélande* et la *Pologne* se réservent le droit d'imposer comme des bénéfices de transports intérieurs les bénéfices provenant du transport de passagers ou marchandises pris à bord en un endroit d'un de ces pays et déchargés en un autre endroit du même pays. L'*Australie* et la *Nouvelle-Zélande* se réservent aussi le droit d'imposer comme des bénéfices de transports intérieurs les bénéfices provenant d'autres activités côtières et sur le plateau continental. »

Le paragraphe 31 a été antérieurement amendé le 23 octobre 1997, en ajoutant la Hongrie et la Pologne aux pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 31 se lisait comme suit :

C (8)

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

Le paragraphe 31, tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995, correspondait au paragraphe 30 du Modèle de Convention de 1977. Le 21 septembre 1995, le paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 32 (voir historique du paragraphe 32) et le paragraphe 30 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 31 et amendé, en ajoutant le Mexique et la Nouvelle-Zélande à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 30 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 30 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 30 et le titre qui le précédait ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 32 : Amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant la Belgique à la liste des pays faisant la réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 32 se lisait comme suit :

« 32. Le *Canada*, la *Grèce*, le *Mexique*, la *Turquie*, le *Royaume-Uni* et les *États-Unis* se réservent le droit de ne pas étendre le champ d'application de l'article à la navigation intérieure dans leurs conventions bilatérales (paragraphe 2 de l'article). »

Le paragraphe 32 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant la Grèce, le Mexique et le Royaume-Uni à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 32 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 32, tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995 et jusqu'au 15 juillet 2005, correspondait au paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 32 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 31 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 33 : Correspond au paragraphe 32 tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995. A cette date, le paragraphe 33 a été renuméroté paragraphe 34 (voir historique du paragraphe 34) et le paragraphe 32 a été renuméroté paragraphe 33 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 32 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 34 : Supprimé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 34 se lisait comme suit :

« 34. Le *Royaume-Uni* se réserve le droit d'inclure au paragraphe 1 de l'article les bénéfices provenant de la location coque nue d'un navire ou d'un aéronef (*cf*. paragraphe 5 ci-dessus) et de la location de conteneurs (*cf*. paragraphe 10 ci-dessus). »

Le paragraphe 34 correspondait au paragraphe 33 tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995. Le paragraphe 34, tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995, a été renuméroté paragraphe 35 (voir historique du paragraphe 35) et le paragraphe 33 a été renuméroté paragraphe 34 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 33 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 35 : Correspond au paragraphe 34 tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995. A cette date, le paragraphe 34 a été renuméroté paragraphe 35 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 34, tel qu'il se lisait avant le 31 mars 1994, correspondait au paragraphe 25 du Modèle de Convention de 1977. Le 31 mars 1994, le paragraphe 25 a été amendé et renuméroté paragraphe 34 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 25 et le titre qui le précédait ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 36 : Ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 37 : Supprimé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 37 se lisait comme suit :

> « 37. La *Pologne* se réserve le droit d'étendre la portée de l'article au transport routier et de modifier la définition de « trafic international » de façon correspondante. »

Le paragraphe 37 a été ajouté le 23 octobre 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 38 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 38 se lisait comme suit :

> « 38. L'*Australie* se réserve le droit d'imposer les bénéfices provenant du transport de passagers ou marchandises pris à bord en un endroit de l'Australie et déchargés en un autre endroit de l'Australie. L'*Australie* se réserve aussi le droit d'imposer les bénéfices provenant d'autres activités côtières ou sur le plateau continental. »

Le paragraphe 38 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 39 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 40 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 41 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 42 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe Y se lisait comme suit :

> « 42 La *Turquie* se réserve le droit, dans des cas exceptionnels, d'appliquer le principe de l'établissement stable pour l'imposition des bénéfices provenant de transports internationaux. La Turquie se réserve aussi le droit d'élargir le champ d'application de cet article afin de couvrir le transport routier et d'effectuer un changement corrélatif à la définition du « trafic international » à l'article 3. »

Correspond au paragraphe 26 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. A cette date, le paragraphe 26 a été amendé et renuméroté paragraphe 42 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 26 se lisait comme suit :

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

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

Le paragraphe 26 et le titre qui le précédait ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 43 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l' Estonie à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 43 se lisait comme suit :

« 43 Le *Chili* et la *Slovénie* se réservent le droit de ne pas étendre le champ d'application de l'article à la navigation intérieure dans leurs conventions bilatérales et d'apporter des modifications au même effet au paragraphe 3 des articles 13, 15 et 22. »

Le paragraphe 43 a été ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

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

1. Cet article traite des ajustements de bénéfices qui peuvent être effectués à des fins fiscales lorsque des transactions ont été conclues entre des entreprises associées (sociétés mères et leurs filiales et sociétés placées sous contrôle commun) dans des conditions autres que celles de pleine concurrence. Le Comité a consacré beaucoup de temps et d'efforts (et continue de le faire) à l'étude des conditions d'application de cet article, aux conséquences de cette application et aux méthodologies qui sont applicables pour l'ajustement des bénéfices lorsque des transactions ont été conclues dans des conditions autres que celles de pleine concurrence. Les conclusions de cette étude sont décrites dans le rapport intitulé *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*[1], qui est périodiquement mis à jour dans le but de tenir compte de l'évolution des travaux du Comité sur cette question. Ce rapport représente des principes internationalement admis et donne des lignes directrices pour appliquer le principe de pleine concurrence dont l'article 9 constitue l'énoncé faisant autorité.

(Renuméroté et amendé le 23 octobre 1997 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 1

2. Ce paragraphe stipule que les autorités fiscales d'un État contractant peuvent, pour calculer l'impôt payable par des entreprises associées, rectifier la comptabilité des entreprises si, par suite des relations spéciales existant entre ces dernières, leurs livres ne font pas apparaître les bénéfices réels imposables qu'elles réalisent dans cet État. Il est évidemment normal de prévoir une rectification en pareil cas. Les dispositions de ce paragraphe ne s'appliquent que lorsque des conditions spéciales ont été convenues ou imposées entre les deux entreprises. Aucune rectification des comptabilités des entreprises associées n'est autorisée si leurs transactions se sont déroulées aux conditions commerciales normales du marché libre (de pleine concurrence ou en toute indépendance).

(Renuméroté et amendé le 23 octobre 1997 ; voir HISTORIQUE)

3. Comme le mentionne le rapport du Comité des affaires fiscales sur « La Sous-capitalisation »[2], il existe une relation entre les conventions fiscales et

1 La version originale de ce rapport a été adoptée par le Conseil de l'OCDE le 27 juin 1995. Publié sous le titre *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, OCDE, Paris, 1995.

2 Adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1986 et reproduit à la page R(4)-1 du volume II.

les règles nationales sur la sous-capitalisation qui a rapport à la portée de l'article. Le Comité considère que :

a) l'article n'empêche pas l'application des règles nationales sur ce point dans la mesure où leur effet est d'assimiler les bénéfices de l'emprunteur à ceux qui auraient été réalisés dans une situation de pleine concurrence ;

b) l'article permet de déterminer non seulement si le taux d'intérêt prévu dans un contrat de prêt est un taux de pleine concurrence mais encore si ce qui est présenté comme un prêt peut être considéré comme tel ou doit être considéré comme une mise à disposition de fonds d'une autre nature et plus particulièrement comme une participation au capital social ;

c) les dispositions visant à réprimer la sous-capitalisation ne devraient pas normalement avoir pour effet de porter le montant des bénéfices imposables de l'entreprise nationale considérée à un niveau supérieur à celui que ces bénéfices auraient dû atteindre dans des conditions de pleine concurrence et qu'il y a lieu de suivre ce principe dans l'application des conventions fiscales existantes.

(Renuméroté et amendé le 23 octobre 1997 ; voir HISTORIQUE)

4. La question se pose de savoir si les règles de procédure spéciales adoptées par certains pays pour traiter des transactions entre entreprises associées sont conformes à la Convention. Ainsi, par exemple, on peut se demander si le renversement de la charge de la preuve ou les présomptions de toute sorte que l'on retrouve parfois dans le droit interne sont conformes au principe du prix de pleine concurrence. Plusieurs pays interprètent l'article de telle sorte qu'il n'empêche nullement le redressement des bénéfices en application des dispositions de la législation nationale dans des conditions différentes de celles prévues audit article, celui-ci ayant pour objet de faire entrer le principe de pleine concurrence dans le domaine des conventions fiscales internationales. De même, presque tous les pays membres considèrent que des demandes additionnelles de renseignements plus lourdes que celles qui sont normalement imposées, ou même un renversement de la charge de la preuve à cet égard, ne constitueraient pas des mesures discriminatoires au sens de l'article 24. Cependant, dans certains cas, l'application de la législation domestique de certains pays peut résulter en des ajustements aux bénéfices qui seraient différents de ceux obtenus par application des principes de l'article. L'article permet aux États contractants de traiter de ces questions en effectuant des ajustements corrélatifs (voir ci-dessous) et par la voie de la procédure amiable.

(Remplacé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

10. Le paragraphe ne répond pas non plus à la question de savoir s'il faut fixer un délai à l'expiration duquel l'État B ne serait plus tenu d'opérer un ajustement approprié des bénéfices de l'entreprise Y à la suite d'un redressement des bénéfices de l'entreprise X dans l'État A. Certains États considèrent que l'obligation de l'État B ne devrait pas être limitée dans le temps, autrement dit, que si loin dans le temps que remonte l'État A pour réviser ses bases d'imposition, l'entreprise Y devrait en toute équité avoir l'assurance qu'un ajustement approprié sera effectué dans l'État B. D'autres États estiment qu'un engagement illimité de ce genre ne serait pas raisonnable dans la pratique administrative. En conséquence, cette question n'a pas été abordée dans le texte de l'article mais les États contractants sont libres d'inclure, s'ils le désirent, dans leurs conventions bilatérales des dispositions qui limitent dans le temps l'obligation de l'État B d'opérer un

ajustement approprié (voir à ce sujet les paragraphes 39, 40 et 41 des Commentaires portant sur l'article 25).

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

11. Si les parties intéressées ne sont pas d'accord sur le montant et la nature de l'ajustement approprié, la procédure amiable instaurée par l'article 25 devra être appliquée ; les Commentaires relatifs à cet article contiennent un certain nombre de considérations applicables aux redressements de bénéfices des entreprises associées opérés sur la base du présent article (suite notamment à la rectification des prix de transfert) et aux ajustements corrélatifs qui doivent en découler en vertu du paragraphe 2 de celui-ci (voir notamment les paragraphes 10, 11, 12, 33, 34, 40 et 41 des Commentaires portant sur l'article 25).

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Observation sur les Commentaires

12. *(Renuméroté et amendé le 31 mars 1994 ; voir HISTORIQUE)*

13. *(Supprimé le 31 mars 1994 ; voir HISTORIQUE)*

14. *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

15. Les *États-Unis* font observer qu'outre l'approche consistant à traiter un instrument financier de la nature d'une dette en un apport en capital et, par conséquent, à traiter le paiement d'intérêts comme un paiement de dividendes, il peut exister d'autres approches raisonnables aux cas de sous-capitalisation. Ainsi, dans certains cas, la nature de l'instrument (dette) et de sa rémunération (intérêt) peut demeurer inchangée, l'État qui perçoit l'impôt choisissant plutôt de reporter la déduction au titre des intérêts débiteurs qui serait par ailleurs permise aux fins du calcul du revenu net de l'emprunteur.

(Ajouté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

Réserves sur l'article

16. La *République tchèque* se réserve le droit de ne pas insérer le paragraphe 2 dans ses conventions mais est toutefois disposée, au cours de négociations, à accepter ce paragraphe et en même temps à ajouter un troisième paragraphe limitant les ajustements corrélatifs potentiels aux cas où le contribuable est de bonne foi.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

17. *(Supprimé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)*

17.1 L'*Italie* se réserve le droit d'inclure dans ses conventions une disposition selon laquelle elle ne procédera à un ajustement en vertu du paragraphe 2 que selon la procédure prévue par l'article sur la procédure amiable de la convention applicable.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

18. L'*Australie* se réserve le droit de proposer une disposition selon laquelle, si les renseignements à la disposition de l'autorité compétente d'un État contractant sont inadéquats pour déterminer les bénéfices à imputer à une entreprise, l'autorité compétente peut, à cette fin, appliquer à cette entreprise les dispositions de la législation fiscale de cet État, à ceci près que celle-ci sera appliquée conformément aux principes de cet article, dans la mesure où les renseignements à la disposition de l'autorité compétente le permettront.

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

19. La *Hongrie* et la *Slovénie* se réservent le droit de spécifier au paragraphe 2 qu'un ajustement corrélatif ne sera effectué que dans la mesure où l'ajustement principal sera considéré comme justifié.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Correspond au paragraphe 3 tel qu'il se lisait avant le 23 octobre 1997. A cette date, le paragraphe 1 a été amendé et renuméroté paragraphe 2 (voir historique du paragraphe 2) et le paragraphe 3 a été amendé et renuméroté paragraphe 1 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 1 a été déplacé avec ce paragraphe. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Le Comité a étudié la question des prix de transfert de biens, de technologie, de marques de commerce et de services entre entreprises associées et la méthodologie qui est applicable pour la détermination de justes prix lorsque les transferts ont été faits dans des conditions autres que celles de pleine concurrence. Les conclusions de cette étude, qui sont décrites dans le rapport intitulé « Prix de transfert et entreprises multinationales »[1], représentent des principes internationalement admis et donnent des lignes directrices pour appliquer le principe de pleine concurrence sous-jacent à l'article.
>
> 1 Adopté par le Conseil de l'OCDE le 16 mai 1979. Publié sous le titre *Prix de transfert et entreprises multinationales, OCDE, Paris, 1979*. »

Le paragraphe 3 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 3 a été amendé et renuméroté paragraphe 6 (voir historique du paragraphe 6) et un nouveau paragraphe 3 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base des paragraphes 30 à 32 d'un rapport antérieur intitulé « Les conventions préventives de double imposition et l'utilisation de sociétés écran » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986).

Paragraphe 2 : Correspond au paragraphe 1 tel qu'il se lisait avant le 23 octobre 1997. A cette date, le 23 octobre 1997, le paragraphe 2 a été amendé et renuméroté

paragraphe 3 (voir historique du paragraphe 3), le paragraphe 1 a été amendé et renuméroté paragraphe 2 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 1 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 1 et le titre le précédant se lisaient comme suit :

« *Paragraphe 1*

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

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé et le titre qui le précédait a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 3 : Correspond au paragraphe 2 tel qu'il se lisait avant le 23 octobre 1997. A cette date, le paragraphe 3 a été amendé et renuméroté paragraphe 1 (voir historique du paragraphe 1) et le paragraphe 2 a été amendé, en remplaçant la note de bas de page s'y rapportant, et a été renuméroté paragraphe 3 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 23 octobre 1997, la note de bas de page se rapportant au paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 1 Adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1986. Publié sous le titre *La sous-capitalisation — L'imposition des artistes du spectacle et des sportifs*, dans « Questions de fiscalité internationale » n° 2, Paris, OCDE, 1987. »

Le paragraphe 2 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 2 a été renuméroté paragraphe 5 (voir historique du paragraphe 5), et un nouveau paragraphe 2 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base des paragraphes 48, 50 et 84 d'un rapport antérieur intitulé « La sous-

capitalisation » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1986). Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 2 a été déplacé avec ce paragraphe.

Paragraphe 4 : Remplacé le 23 juillet 1992 quand paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 7 (voir historique du paragraphe 7) et un nouveau paragraphe 4 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base des paragraphes 30 à 32 d'un rapport antérieur intitulé « Les conventions préventives de double imposition et l'utilisation de sociétés écran » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986).

Paragraphe 5 : Correspond au paragraphe 2 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. Le paragraphe 5 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 8 (voir historique du paragraphe 8) et le paragraphe 2 a été renuméroté paragraphe 5 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 2 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 2 et le titre qui le précédait ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 6 : Correspond au paragraphe 3 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. Le paragraphe 6 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 9 (voir historique du paragraphe 9), le paragraphe 3 a été renuméroté paragraphe 6 et la deuxième phrase de ce paragraphe a été amendée par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base d'un rapport antérieur intitulé « Prix de transfert : ajustements corrélatifs et procédure amiable » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 24 novembre 1982). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 3 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 7 : Correspond au paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. Le paragraphe 7 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 10 (voir historique du paragraphe 10) et le paragraphe 4 a été renuméroté paragraphe 7 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 4 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 8 : Correspond au paragraphe 5 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. Le paragraphe 8 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 11 (voir historique du paragraphe 11) et le paragraphe 5 a été renuméroté paragraphe 8 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 5 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 9 : Correspond au paragraphe 6 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. Le paragraphe 9 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 12 (voir historique du paragraphe 18) et le paragraphe 6 a été renuméroté paragraphe 9 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 9 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 6 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 10 : Amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant le renvoi aux paragraphes 28, 29 et 30 des Commentaires sur l'article 25 par un renvoi aux paragraphes 39, 40 et 41 de ces Commentaires par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. Le paragraphe ne répond pas non plus à la question de savoir s'il faut fixer un délai à l'expiration duquel l'État B ne serait plus tenu d'opérer un ajustement approprié des bénéfices de l'entreprise Y à la suite d'un redressement des bénéfices de l'entreprise X dans l'État A. Certains États considèrent que l'obligation de l'État B ne devrait pas être limitée dans le temps, autrement dit, que si loin dans le temps que remonte l'État A pour réviser ses bases d'imposition, l'entreprise Y devrait en toute équité avoir l'assurance qu'un ajustement approprié sera effectué dans l'État B. D'autres États estiment qu'un engagement illimité de ce genre ne serait pas raisonnable dans la pratique administrative. En conséquence, cette question n'a pas été abordée dans le texte de l'article mais les États contractants sont libres d'inclure, s'ils le désirent, dans leurs conventions bilatérales des dispositions qui limitent dans le temps l'obligation de l'État B d'opérer un ajustement approprié (voir à ce sujet les paragraphes 28, 29 et 30 des Commentaires portant sur l'article 25). »

Le paragraphe 10, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 7 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 10 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 13 (voir historique du paragraphe 13) et le paragraphe 7 a été renuméroté paragraphe 10 et amendé par l'ajout du renvoi aux paragraphes 28, 29 et 30 des Commentaires sur l'article 25 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. Le paragraphe ne répond pas non plus à la question de savoir s'il faut fixer un délai à l'expiration duquel l'État B ne serait plus tenu d'opérer un ajustement approprié des bénéfices de l'entreprise Y à la suite d'un redressement des bénéfices de l'entreprise X dans l'État A. Certains États considèrent que l'obligation de l'État B ne devrait pas être limitée dans le temps, autrement dit, que si loin dans le temps que remonte l'État A pour réviser ses bases d'imposition, l'entreprise Y devrait en toute équité avoir l'assurance qu'un ajustement approprié sera effectué dans l'État B. D'autres États estiment qu'un engagement illimité de ce genre ne serait pas raisonnable dans la pratique administrative. En conséquence, cette question n'a pas été abordée dans le texte de l'article mais les États contractants sont libres d'inclure, s'ils le désirent, dans leurs conventions bilatérales des

dispositions qui limitent dans le temps l'obligation de l'État B d'opérer un ajustement approprié. »

Le paragraphe 7 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 11 : Amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant les renvois aux paragraphes 9, 10, 22, 23, 29 et 30 des Commentaires sur l'article 25 par un renvoi aux paragraphes 10, 11, 12, 33, 34, 40 et 41 de ces Commentaires, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

« 11. Si les parties intéressées ne sont pas d'accord sur le montant et la nature de l'ajustement approprié, la procédure amiable instaurée par l'article 25 devra être appliquée ; les Commentaires relatifs à cet article contiennent un certain nombre de considérations applicables aux redressements de bénéfices des entreprises associées opérés sur la base du présent article (suite notamment à la rectification des prix de transfert) et aux ajustements corrélatifs qui doivent en découler en vertu du paragraphe 2 de celui-ci (voir notamment les paragraphes 9, 10, 22, 23, 29 et 30 des Commentaires portant sur l'article 25). »

Le paragraphe 11, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 8 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 16 (voir historique du paragraphe 16) et le paragraphe 8 a été amendé et renuméroté paragraphe 11 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même momnet, le titre qui précédait le paragraphe 11 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 8 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 12 : Amendé et renuméroté paragraphe 18 (voir historique du paragraphe 18) le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994.

Paragraphe 13 : Supprimé le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 13, tel qu'il se lisait après 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 10 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 10 a été renuméroté paragraphe 13 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 10 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 14 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

> « 14. L'*Allemagne* souligne son désaccord avec l'utilisation de l'expression « que ces bénéfices auraient dû atteindre dans des conditions de pleine concurrence » au paragraphe 2 ci-dessus. »

Le paragraphe 14 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base d'un autre rapport intitulé « La sous-capitalisation » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1986).

Paragraphe 15 : Ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 16 : Amendé le 15 juillet 2014, en supprimant la Hongrie de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

> « 16 La *Hongrie* et la *République tchèque* se réservent le droit de ne pas insérer le paragraphe 2 dans leurs conventions mais sont toutefois disposées, au cours de négociations, à accepter ce paragraphe et en même temps à ajouter un troisième paragraphe limitant les ajustements corrélatifs potentiels aux cas où le contribuable est de bonne foi. »

Le paragraphe 16 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005 en supprimant la Finlande, le Mexique, la Norvège et la Suisse de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

> « 16. La *République tchèque*, la *Finlande*, la *Hongrie*, le *Mexique*, la *Norvège* et la *Suisse* se réservent le droit de ne pas insérer le paragraphe 2 dans leurs conventions. La *République tchèque* est toutefois disposée, au cours de négociations, à accepter ce paragraphe et en même temps à ajouter un troisième paragraphe limitant les ajustements corrélatifs potentiels aux cas où le contribuable est de bonne foi. »

Le paragraphe 16 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000, en supprimant le Portugal de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

> « 16. La *République tchèque*, la *Finlande*, la *Hongrie*, le *Mexique*, la *Norvège*, le *Portugal* et la *Suisse* se réservent le droit de ne pas insérer le paragraphe 2 dans leurs conventions. La République tchèque est toutefois disposée, au cours de négociations, à accepter ce paragraphe et en même temps à ajouter un troisième paragraphe limitant les ajustements corrélatifs potentiels aux cas où le contribuable est de bonne foi. »

Le paragraphe 16 a été antérieurement amendé le 23 octobre 1997, en ajoutant la Hongrie et la République tchèque aux pays faisant cette réserve et en supprimant la Belgique de cette liste, par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

> « 16. La *Belgique*, la *Finlande*, le *Mexique*, la *Norvège*, le *Portugal* et la *Suisse* se réservent le droit de ne pas insérer le paragraphe 2 dans leurs conventions. »

Le paragraphe 16 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995, en ajoutant le Mexique à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 16, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 11 a été amendé et renuméroté paragraphe 16 et le titre qui le précédait a été déplacé avec par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 11 et le titre qui le précédait ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 17 : Supprimé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

> « 17 L'*Allemagne* se réserve le droit de ne pas inclure le paragraphe 2 dans ses conventions mais est disposée, dans le cadre de négociations, à accepter ce paragraphe sur la base de la position traditionnelle et constante de l'Allemagne selon laquelle un État n'est obligé de faire un ajustement en vertu de ce paragraphe que si cet État accepte, unilatéralement ou dans le cadre d'une procédure amiable, l'ajustement des bénéfices effectué par l'autre État. »

Le paragraphe 17 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 17, tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005, a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

> « 17. En ce qui concerne le paragraphe 2, la *Belgique*, la *France*, la *Hongrie*, la *Pologne* et le *Portugal* se réservent le droit de préciser dans leurs conventions qu'elles procéderont à un ajustement corrélatif si elles estiment que cet ajustement est justifié. »

Le paragraphe 17 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000, en ajoutant le Portugal à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

> « 17. En ce qui concerne le paragraphe 2, la *Belgique*, la *France*, la *Hongrie* et la *Pologne* se réservent le droit de préciser dans leurs conventions qu'elles procéderont à un ajustement corrélatif si elles estiment que cet ajustement est justifié. »

Le paragraphe 17 a été antérieurement amendé le 23 octobre 1997, en ajoutant la Belgique, la Hongrie et la Pologne à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

« 17. En ce qui concerne le paragraphe 2, la *France* se réserve de préciser dans ses conventions qu'elle procédera à un ajustement corrélatif si elle estime que cet ajustement est justifié. »

Le paragraphe 17 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 17.1 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 18 : Amendé le 29 avril 2000, en supprimant la Nouvelle-Zélande de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 18 se lisait comme suit :

« 18. L'*Australie* et la *Nouvelle-Zélande* se réservent le droit de proposer une disposition selon laquelle, si les renseignements à la disposition de l'autorité compétente d'un État contractant sont inadéquats pour déterminer les bénéfices à imputer à une entreprise, l'autorité compétente peut, à cette fin, appliquer à cette entreprise les dispositions de la législation fiscale de cet État, à ceci près que celle-ci sera appliquée conformément aux principes de cet article, dans la mesure où les renseignements à la disposition de l'autorité compétente le permettront. »

Le paragraphe 18 a été antérieurement amendé le 23 octobre 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 18 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 18 correspondait au paragraphe 12 tel qu'il se lisait avant le 31 mars 1994. Le paragraphe 12 a été amendé et renuméroté paragraphe 18 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 12, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 9 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 12 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé et le paragraphe 9 a été renuméroté paragraphe 12 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 9 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 9 du Modèle de Convention de 1977 et le titre qui le précédait ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 12 du Modèle de Convention de 1977 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 19 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant la Hongrie à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

> « 19 La *Slovénie* se réserve le droit de spécifier au paragraphe 2 qu'un ajustement corrélatif ne sera effectué que dans la mesure où l'ajustement principal sera considéré comme justifié. »

Le paragraphe 19 a été ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010

Le paragraphe 19 avait été supprimé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

> « 19. Le *Canada* se réserve le droit de ne pas insérer le paragraphe 2 dans ses conventions à moins que l'obligation de procéder à un ajustement ne soit limitée dans le temps et ne soit pas applicable en cas de fraude, d'omission volontaire ou de négligence. »

Le paragraphe 19 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

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

I. Remarques préliminaires

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

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 30 juillet 1963 ; voir HISTORIQUE)

II. Commentaires des dispositions de l'article

Paragraphe 1

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

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

6. D'autre part, l'imposition exclusive des dividendes dans l'État de résidence du bénéficiaire ne peut être réalisée d'une façon générale. Cette imposition correspondrait le mieux au caractère des dividendes qui constituent des revenus de capitaux mobiliers. Mais il ne serait pas réaliste de s'attendre à ce que toute imposition des dividendes à la source puisse être abandonnée.

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

9. Le paragraphe réserve un droit d'imposition à l'État de la source des dividendes, c'est-à-dire à l'État dont la société qui paie les dividendes est un résident ; cependant, ce droit de percevoir l'impôt est considérablement limité. Le taux de l'impôt est limité à 15 pour cent, ce qui semble être un taux maximum raisonnable. Un taux plus élevé ne se justifierait pas, étant donné que l'État de la source peut déjà imposer les bénéfices de la société.

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

10. D'autre part, un taux moins élevé (5 pour cent) est expressément prévu pour les dividendes payés par une société filiale à sa société mère. Lorsqu'une société d'un État possède une participation directe d'au moins 25 pour cent dans une société de l'autre État, il se justifie d'imposer moins lourdement les versements de bénéfices de cette dernière société à la société mère étrangère, pour éviter une cascade d'impositions et pour faciliter les investissements internationaux. La réalisation de cette intention dépend du traitement fiscal des dividendes dans l'État dont la société mère est un résident (voir les paragraphes 49 à 54 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B).

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

11. Si une société de personnes est traitée comme une personne morale d'après la législation interne qui lui est applicable, les deux États contractants peuvent convenir de modifier l'alinéa *a*) du paragraphe 2 en ce sens qu'une telle société de personnes peut également bénéficier du taux réduit prévu pour une société mère.

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

12. La notion de bénéficiaire effectif a été introduite au paragraphe 2 de l'article 10 pour clarifier le sens des mots « payés [...] à un résident » tels qu'ils sont utilisés au paragraphe 1 de l'article afin de préciser clairement que l'État de la source n'est pas obligé de renoncer au droit d'imposer les revenus de dividendes uniquement parce que ces revenus ont été payés directement à un résident d'un État avec lequel l'État de la source a conclu une convention.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

12.1 Étant donné que le terme « bénéficiaire effectif » a été ajouté pour résoudre les difficultés susceptibles de résulter de l'utilisation des termes « payés [...] à un résident » au paragraphe 1, il est censé être interprété dans ce contexte et ne pas faire référence à une quelconque signification technique qu'il aurait pu avoir selon le droit interne d'un pays donné (de fait, lorsqu'il a été ajouté au paragraphe, ce terme n'avait pas de signification précise dans le droit de nombreux pays). Par conséquent, le terme « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique (comme le sens que lui attribue le droit des fiducies de nombreux pays de common law[1]), mais doit être entendu dans son contexte, et notamment en lien avec les mots « payés [...] à un résident », et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

12.2 Lorsqu'un élément de revenu est payé à un résident d'un État contractant agissant en qualité d'agent ou autre mandataire, il serait contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération de l'impôt du seul fait que le récipiendaire direct du revenu est un résident de l'autre État contractant. Dans cette situation, le récipiendaire direct du revenu a la qualité de résident mais il n'existe pas de risque de double imposition de ce fait puisque le résident n'est pas considéré du point de vue fiscal comme le propriétaire du revenu dans l'État de résidence.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

1 Par exemple, lorsque les fiduciaires d'une fiducie discrétionnaire ne distribuent pas de dividendes réalisés au cours d'une période donnée, ces fiduciaires, agissant en cette qualité (ou la fiducie si elle est reconnue en tant que contribuable distinct), pourraient être les bénéficiaires effectifs de ces revenus aux fins de l'article 10 même s'ils ne sont pas les bénéficiaires effectifs selon le droit des fiducies applicable.

12.3 Il serait également contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération d'impôt à un résident d'un État contractant qui agit, autrement que dans la cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause. Pour ces raisons, le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais »[1] conclut qu'une société relais ne peut pas être considérée normalement comme le bénéficiaire effectif si, bien qu'étant le propriétaire du revenu dans la forme, elle ne dispose dans la pratique que de pouvoirs très limités qui font d'elle un simple fiduciaire ou un simple administrateur agissant pour le compte des parties intéressées.

C (10)

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

12.4 Dans ces différents exemples (agent, mandataire, société relais agissant en qualité de fiduciaire ou d'administrateur), le récipiendaire direct du dividende n'est pas le « bénéficiaire effectif » parce que le droit du récipiendaire d'utiliser le dividende et d'en jouir est limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Cette obligation découle habituellement de documents juridiques pertinents, mais peut également exister en raison de faits et de circonstances qui montrent que, fondamentalement, le récipiendaire n'a de toute évidence pas le droit d'utiliser le dividende et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Ce type d'obligation ne comprend pas les obligations contractuelles ou légales qui ne dépendent pas de la réception du paiement par le récipiendaire direct, comme les obligations qui ne dépendent pas de la réception du paiement et que le récipiendaire direct peut avoir en qualité de débiteur ou de partie à des transactions financières, ou les obligations générales de distribution des régimes de retraite et des organismes de placement collectif pouvant prétendre aux avantages de la Convention en vertu des principes énoncés aux paragraphes 6.8 à 6.34 des Commentaires sur l'article 1. Lorsque le récipiendaire d'un dividende a effectivement le droit d'utiliser le dividende et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne, il est le « bénéficiaire effectif » de ce dividende. Il convient de souligner que l'article 10 fait référence au bénéficiaire effectif d'un dividende par opposition au propriétaire des actions, qui peuvent être deux personnes différentes dans certains cas.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

1 Reproduit à la page R(6)-1 du volume II de la version complète du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

12.5 Néanmoins, le fait que le récipiendaire d'un dividende soit considéré comme le bénéficiaire effectif de ce dividende ne signifie pas que l'allégement fiscal prévu au paragraphe 2 doit être automatiquement accordé. Cet allégement ne doit pas être accordé dans les cas d'utilisation abusive de cette disposition (voir également les paragraphes 17 et 22 ci-dessous). Comme l'explique la section intitulée « Usage incorrect de la Convention » dans les Commentaires sur l'article 1, il existe de nombreux moyens de traiter le problème des sociétés relais et, plus généralement, les risques de chalandage fiscal, notamment des dispositions spécifiques anti-abus dans les conventions, les règles générales anti-abus, les règles faisant primer le fond sur la forme et les règles de « substance économique ». Bien que le concept de « bénéficiaire effectif » règle certaines formes d'évasion fiscale (notamment celles qui impliquent l'interposition d'un récipiendaire tenu de céder le dividende à une tierce personne), il ne couvre pas d'autres cas de chalandage fiscal et, par conséquent, ne doit pas être considéré comme limitant d'une quelconque façon l'application d'autres approches pour résoudre ces situations.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

12.6 Les explications ci-dessus concernant la signification du terme « bénéficiaire effectif » montrent bien qu'il convient d'opérer une distinction entre le sens qui lui est donné dans le contexte de cet article et le sens différent qui lui a été donné dans le cadre d'autres instruments[1] portant sur la détermination des personnes (en général des personnes physiques) qui exercent le contrôle ultime sur des entités ou des actifs. Ce sens différent du

1 Voir, par exemple, *Groupe d'action financière, Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération – Les Recommandations du GAFI* (OCDE-GAFI, Paris, 2012), qui établissent en détail la norme internationale sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et qui donnent la définition suivante du terme bénéficiaire effectif (page 120) : « L'expression bénéficiaire effectif désigne la ou les personnes physiques qui en dernier lieu possèdent ou contrôlent un client et/ou la personne physique pour le compte de laquelle une opération est effectuée. Sont également comprises les personnes qui exercent en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique. » De même, le rapport de 2001 du Groupe de direction de l'OCDE sur le gouvernement d'entreprise, *Au-delà des apparences : l'utilisation des entités juridiques à des fins illicites* (OCDE, Paris, 2001), donne la définition suivante du concept de bénéficiaire effectif (page16) :

> Dans le présent rapport, on entend par « bénéficiaire effectif » la personne physique qui est l'ultime titulaire de la propriété. Dans certaines situations, il faut, pour détecter le bénéficiaire effectif, lever le voile de toute une série de personnes morales ou physiques intermédiaires pour arriver à la personne physique qui est le véritable bénéficiaire. Dans le cas des sociétés de capitaux, la propriété est détenue par les actionnaires ou par les associés. Dans le cas des sociétés de personnes, elle appartient aux associés et aux commanditaires ou commandités. Lorsqu'il s'agit d'une fiducie ou d'une fondation, la propriété effective renvoie aux bénéficiaires, y compris les constituants ou les fondateurs.

terme « bénéficiaire effectif » ne peut pas être retenu dans le contexte de l'article. De fait, ce sens, qui fait référence à des personnes physiques, n'est pas compatible avec la formulation explicite de l'alinéa *a*) du paragraphe 2, qui désigne une situation dans laquelle une société est le bénéficiaire effectif d'un dividende. Dans le contexte de l'article 10, le terme « bénéficiaire effectif » vise à résoudre les difficultés posées par l'utilisation des mots « payés à » en lien avec des dividendes, plutôt que les difficultés liées à la propriété des actions de la société qui paie ces dividendes. C'est pourquoi il serait inopportun, dans le contexte du présent article, d'envisager une signification qui renvoie aux personnes physiques qui exercent « en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique ».[1]

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

12.7 Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article, la limitation de l'impôt perçu dans l'État de la source reste disponible lorsqu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire situé dans un État contractant ou dans un État tiers s'interpose entre le bénéficiaire et l'organisme payeur, mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant (le texte du Modèle de Convention a été modifié en 1995 et en 2014 pour préciser ce point qui a constitué la position constante des États membres).

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

13.1 Selon la législation nationale de nombreux États, les fonds de pension et entités similaires sont généralement exemptés d'impôt sur leurs revenus d'investissements. Afin d'assurer la neutralité du traitement applicable aux investissements nationaux et étrangers effectués par ces entités, certains États prévoient bilatéralement que les revenus, y compris les dividendes, que tire une telle entité qui est un résident de l'autre État sont exemptés de l'imposition à la source. Les États qui souhaitent le faire peuvent convenir d'inclure dans leur convention une disposition inspirée de la disposition incluse au paragraphe 69 des Commentaires sur l'article 18.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

1 Voir la définition du Groupe d'action financière citée dans la note précédente.

13.2 De même, certains États s'abstiennent de prélever des impôts sur les dividendes versés à d'autres États et certains organismes détenus à titre exclusif par ces États, au moins dans la mesure où ces dividendes sont tirés de fonctions de caractère public. Certains États peuvent accorder cette exonération sur la base de leur interprétation du principe d'immunité des États (voir les paragraphes 6.38 et 6.39 des Commentaires sur l'article 1) ; d'autres peuvent le faire sur la base des dispositions de leur droit interne. Les États peuvent vouloir confirmer ou préciser, dans leurs conventions bilatérales, le champ d'application de ces exonérations ou accorder une telle exonération lorsqu'elle n'est pas autrement disponible ; ceci peut se faire en ajoutant à l'article un paragraphe qui pourrait être rédigé comme suit :

> Nonobstant les dispositions du paragraphe 2, les dividendes visés au paragraphe 1 ne sont imposables que dans l'État contractant dont la personne qui reçoit ces dividendes est un résident si le bénéficiaire effectif des dividendes est cet État ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

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

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

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

dont dispose l'actionnaire qu'à l'importance de la participation au capital.

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

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

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

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

16. L'alinéa *a*) du paragraphe 2 n'exige pas que la société bénéficiaire des dividendes ait détenu 25 pour cent au moins du capital pendant une période relativement longue avant la date de la distribution. Il en résulte que, eu égard à la participation, seule compte la situation existant au moment où naît l'assujettissement à l'impôt auquel s'applique le paragraphe 2, c'est-à-dire, dans la plupart des cas, la situation existant au moment où les dividendes sont légalement mis à la disposition des actionnaires. La raison essentielle de ceci doit être recherchée dans le désir d'avoir une disposition qui soit applicable aussi largement que possible. Imposer la nécessité pour la société mère de posséder la participation minimum un certain temps avant la distribution des bénéfices pourrait nécessiter des recherches considérables. La législation interne de certains pays membres de l'OCDE stipule que le bénéfice de l'exemption ou de l'allégement ne sera accordé pour les dividendes correspondant à une participation que si celle-ci a été détenue par la société bénéficiaire durant une certaine période minimale. En conséquence, les États contractants pourront inclure dans leurs conventions une condition de même nature.

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

17. La réduction prévue à l'alinéa *a*) du paragraphe 2 ne devrait pas être accordée en cas d'usage abusif de cette disposition, par exemple lorsqu'une société détenant une participation inférieure à 25 pour cent a, peu de temps avant la mise en paiement des dividendes, acquis un complément de participation essentiellement dans le but de tirer profit de la disposition en question, ou encore lorsque la participation a été composée principalement

pour obtenir le bénéfice de la réduction. Afin de parer à de telles manoeuvres, les États contractants peuvent juger opportun d'ajouter à l'alinéa *a*) du paragraphe 2 une disposition de cet ordre :

> à condition que la participation n'ait pas été acquise essentiellement pour tirer avantage de la présente disposition.

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

18. Le paragraphe 2 ne se prononce pas sur le mode d'imposition dans l'État de la source. Il laisse donc à cet État la faculté d'appliquer sa législation interne et notamment de prélever l'impôt soit par voie de retenue à la source, soit par voie de rôle.

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

19. Le paragraphe ne règle pas les questions de procédure. Chaque État doit pouvoir adopter la procédure prévue dans sa propre législation. Il peut soit limiter d'emblée l'imposition au taux figurant dans l'article, soit imposer à plein et accorder un remboursement (voir cependant le paragraphe 26.2 des Commentaires sur l'article 1). Des questions particulières se posent en relation avec les cas triangulaires (voir le paragraphe 71 des Commentaires sur l'article 24).

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

22. À toutes fins utiles, l'attention est appelée sur le cas où le bénéficiaire effectif des dividendes provenant d'un État contractant est une société résidente de l'autre État contractant dont le capital est en totalité ou en partie détenu par des actionnaires non résidents de ce dernier État, qui, de pratique courante, ne procède pas à la distribution de ses bénéfices sous forme de dividendes et qui jouit d'un régime fiscal privilégié (société privée d'investissement, société écran). La question peut se poser de savoir s'il est justifié d'accorder à cette société dans l'État de la source des dividendes la limitation d'impôt prévue au paragraphe 2. Des dérogations spéciales à la règle d'imposition tracée par les dispositions de cet article peuvent

éventuellement, à l'occasion de négociations bilatérales, être stipulées pour définir le régime applicable à de telles sociétés.

(Amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

23. Étant donné que les législations des pays membres de l'OCDE sont très diverses, il n'est pas possible de définir la notion de dividende de manière complète et exhaustive. Pour cette raison, la définition se borne à mentionner les exemples qui figurent dans la plupart de ces législations et qui n'y sont en tout cas pas traités différemment. Une formule générale complète l'énumération. Une étude complète a été entreprise à l'occasion de la révision du Projet de Convention de 1963, afin de trouver une solution ne faisant pas référence à la législation interne. Aux termes de cette étude, il n'a pas paru possible, étant donné les divergences qui subsistent entre les pays membres en matière de législation sur les sociétés et de législation fiscale, de donner de la notion de dividende une définition qui serait indépendante de la législation interne. Par des négociations bilatérales, les États contractants peuvent tenir compte des particularités de leurs législations et convenir d'étendre la définition des « dividendes » à d'autres paiements faits par les sociétés auxquelles s'applique l'article.

(Amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

24. La notion de dividende se rapporte essentiellement aux distributions faites par des sociétés au sens de l'alinéa *b*) du paragraphe 1 de l'article 3. La définition se rapporte donc, en premier lieu, aux distributions de bénéfices auxquelles donnent droit des actions, c'est-à-dire les participations à une société anonyme (société de capitaux). La définition assimile aux actions les titres qui sont émis par des sociétés et qui donnent droit à une participation aux bénéfices de la société sans être une créance : ce sont, par exemple, les actions ou bons de jouissance, parts de fondateurs ou autres parts bénéficiaires. Cette énumération peut, bien entendu, être adaptée dans les conventions bilatérales au droit des États contractants. En particulier ceci peut s'avérer nécessaire en ce qui concerne les revenus provenant des actions de jouissance et des parts de fondateurs. En revanche, les créances participant aux bénéfices ne font pas partie de cette catégorie (voir le paragraphe 19 des Commentaires sur l'article 11) ; de même, les intérêts d'obligations convertibles ne sont pas des dividendes.

(Amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

25. L'article 10 ne vise pas seulement les dividendes proprement dits mais aussi les intérêts d'emprunts, dans la mesure où le prêteur partage effectivement les risques encourus par la société, c'est-à-dire lorsque le

remboursement dépend dans une large mesure du succès de l'entreprise. Les articles 10 et 11 n'empêchent donc pas d'assimiler cette sorte d'intérêts à des dividendes en application des règles internes du pays de l'emprunteur relatives à la sous-capitalisation. La question de savoir si le prêteur partage les risques de l'entreprise doit s'apprécier dans chaque cas particulier à la lumière de l'ensemble des circonstances, comme par exemple les suivantes :

— l'emprunt dépasse très largement toutes les autres contributions au capital de l'entreprise (ou a été consenti pour remplacer une part importante du capital qui a été perdue) et son montant est sans commune mesure avec celui des actifs qui peuvent être rachetés ;

— le créancier participera aux bénéfices de la société ;

— le remboursement du prêt est subordonné au remboursement des dettes envers d'autres créanciers ou au versement de dividendes ;

— le niveau ou le versement des intérêts dépend des bénéfices de la société ;

— le contrat de prêt ne comporte aucune clause fixe prévoyant le remboursement dans un délai déterminé.

(Remplacé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

28. Sont considérés comme dividendes non seulement les distributions de bénéfices décidées chaque année par l'assemblée générale des actionnaires,

mais encore les autres avantages appréciables en argent, tels que actions gratuites, bonus, bénéfices de liquidation ou de rachat d'actions (voir le paragraphe 31 des Commentaires sur l'article 13) et distributions cachées de bénéfices. Les allégements prévus au présent article s'appliquent pour autant que l'État dont la société débitrice est résidente impose les prestations susmentionnées comme les dividendes. Il n'est aucunement déterminant que ces prestations aient pour origine des bénéfices sociaux de l'exercice ou proviennent, par exemple, des réserves, c'est-à-dire des bénéfices des exercices antérieurs. Normalement, les distributions faites par une société qui réduisent l'importance des droits des associés ne sont pas considérées comme des dividendes. C'est ainsi que n'en sont pas les paiements qui se ramènent à un remboursement de capital sous quelque forme que ce soit.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

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

— les rapports de droit unissant ces personnes à la société sont assimilés à une participation sociale (« participations occultes ») et que

— les personnes bénéficiant de ces avantages se trouvent rattachées par des liens étroits à un actionnaire ; il en est ainsi, par exemple, lorsque le bénéficiaire est un parent de l'actionnaire ou bien une société appartenant au même groupe que la société détenant les actions.

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 4

31. Certains États estiment que les dividendes, les intérêts et les redevances qui proviennent de sources situées sur leur territoire et sont payés à des personnes physiques ou morales résidentes d'autres États, n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions prises pour éviter leur imposition à la

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

32. On a fait valoir que ce paragraphe pourrait donner lieu à des abus sous la forme du transfert d'actions à des établissements stables constitués uniquement à cette fin dans des pays réservant un traitement préférentiel aux revenus de dividendes. Outre que de telles opérations abusives sont de nature à déclencher l'application des dispositions nationales anti-abus, il faut tenir compte du fait qu'un emplacement particulier en peut constituer un établissement stable que si des activités d'entreprise y sont exercées et, ainsi qu'il est expliqué ci-dessous, l'exigence selon laquelle la participation au capital doit se « rattacher effectivement » à un tel emplacement nécessite plus que le simple enregistrement de cette participation dans les documents comptables de l'établissement stable.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

32.1 Une participation génératrice de dividendes se rattache effectivement à un établissement stable et fait donc partie de son actif si la propriété « économique » de cette participation est attribuée à cet établissement stable selon les principes développés dans le rapport du Comité intitulé *Attribution de bénéfices aux établissements stables*[1] (voir en particulier les paragraphes 72 à 97 de la Partie I du rapport) aux fins de l'application du paragraphe 2 de l'article 7. Dans le contexte de ce paragraphe, la propriété « économique » d'une participation signifie l'équivalent de la propriété, aux fins de l'imposition du revenu, d'une entreprise distincte, avec les bénéfices et les charges correspondantes (par exemple le droit aux dividendes afférent à la propriété

1 *Attribution de bénéfices aux établissements stables*, OCDE, Paris, 2010.

de cette participation et le risque de gains ou pertes liés à l'augmentation ou de la diminution de la valeur de cette participation).

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

32.2 Dans le cas de l'établissement stable d'une entreprise qui exerce des activités d'assurance, la réponse à la question de savoir si une participation se rattache effectivement à l'établissement stable sera donnée en tenant compte des instructions figurant à la Partie IV du rapport du Comité concernant la question de savoir si les revenus ou les gains attribuables à cette participation sont pris en compte dans la détermination du rendement obtenu par l'établissement stable sur le montant des actifs qui lui sont attribués (voir en particulier les paragraphes 165 à 170 de la Partie IV). Ces instructions ayant un caractère général, les autorités fiscales devraient envisager d'appliquer une approche flexible et pragmatique qui tiendrait compte de l'application raisonnable et cohérente par l'entreprise de ces instructions afin d'identifier les actifs spécifiques qui se rattachent effectivement à l'établissement stable.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 5

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

37. On pourrait prétendre que, lorsque le pays de résidence du contribuable utilise une législation sur les sociétés étrangères contrôlées ou d'autres règles avec des effets similaires pour imposer des bénéfices qui n'ont pas été distribués, cela est contraire au paragraphe 5. Toutefois, il faut noter que ce dernier paragraphe ne vise que l'imposition au lieu de la source des revenus et, par conséquent, ne concerne pas l'imposition au lieu de la résidence de l'actionnaire en vertu de ce type de législation ou ces règles. En outre, le paragraphe 5 ne concerne que l'imposition de la société et non celle de l'actionnaire.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

38. L'application de ce type de législation ou de ces règles peut, néanmoins, compliquer l'application de l'article 23. Si les revenus sont imputés au contribuable, chaque élément de revenu devra être soumis au régime prévu par les dispositions correspondantes de la Convention (bénéfices d'entreprise, intérêts, redevances). Si cette somme est traitée comme un dividende réputé, il est clair que le montant imposable provient de la société écran et correspond donc à des revenus ayant leur source dans le pays de ladite société. Mais quant à savoir si le montant imposable doit être considéré alors comme un dividende au sens de l'article 10 ou comme entrant dans la catégorie des « autres revenus » visés à l'article 21, rien n'est moins clair. Certains pays,

dans ce type de législation ou ces règles, considèrent le montant imposable comme un dividende, si bien qu'une exemption d'impôt prévue par une convention fiscale, comme le « privilège d'affiliation », doit aussi lui être appliquée. On peut cependant se demander si cela est requis par la Convention. Si le pays de résidence considère que tel n'est pas le cas, il s'expose au reproche d'empêcher le jeu normal du privilège d'affiliation en imposant par avance le dividende (à titre de dividende réputé).

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

39. Lorsque la société écran distribue effectivement des dividendes, les dispositions conventionnelles relatives aux dividendes s'appliquent normalement, car il s'agit de revenus ayant le caractère de dividendes au sens de la Convention. Le pays de la société écran peut donc soumettre le dividende à une retenue à la source. Le pays de résidence de l'actionnaire, lui, appliquera les méthodes normales pour éviter les doubles impositions (en accordant un crédit d'impôt ou une exemption). Ainsi, la retenue à la source sur le dividende ouvrirait droit à un crédit d'impôt dans le pays de l'actionnaire, même si les bénéfices distribués (les dividendes) ont été imposés des années auparavant en application des dispositions sur les sociétés étrangères contrôlées ou autres dispositions ayant les mêmes effets. Il est cependant douteux que la Convention oblige à procéder ainsi dans ce cas. La plupart du temps, le dividende en tant que tel est exonéré d'impôt (ayant déjà été imposé en application de la législation ou des règles en question) et l'on pourrait dire que l'octroi d'un crédit d'impôt n'est pas fondé. D'un autre côté, s'il était possible d'éviter d'accorder des crédits d'impôt simplement en imposant par avance le dividende en vertu d'une disposition destinée à contrecarrer l'évasion fiscale, cela irait à l'encontre de l'objet de la convention. Le principe général avancé plus haut recommanderait d'accorder le crédit d'impôt, les modalités pouvant néanmoins dépendre des aspects techniques de ce type de dispositions ou règles et des modalités du système d'imputation des impôts étrangers sur l'impôt national, ainsi que des circonstances propres au cas particulier (délai écoulé depuis l'imposition du dividende réputé, par exemple). Cependant, les contribuables qui ont recours à des systèmes artificiels prennent des risques contre lesquels les autorités fiscales ne peuvent leur accorder une protection intégrale.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

III. Conséquences des particularités des législations fiscales internes de certains pays

40. Certaines législations tendent à éviter ou à atténuer la double imposition économique, c'est-à-dire l'imposition simultanée, d'une part, des bénéfices de

la société auprès de celle-ci et, d'autre part, des dividendes auprès de l'actionnaire. Pour ce faire, il existe divers procédés :

— l'impôt des sociétés afférent aux bénéfices distribués est perçu à un taux moins élevé que l'impôt afférent aux bénéfices non distribués ;

— l'impôt payé par la société sur les bénéfices distribués est partiellement imputé sur l'impôt personnel de l'actionnaire ;

— les dividendes ne sont frappés que par un seul impôt, les bénéfices distribués n'étant pas imposés dans le chef de la société.

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

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

A. Dividendes distribués à des personnes physiques

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

1. États à système classique

42. Le Comité a admis que la double imposition économique ne doit pas être évitée sur le plan international quand elle subsiste au plan national. Il estime donc que dans les relations entre deux États à système classique, c'est-à-dire qui n'allègent pas la double imposition économique, les niveaux respectifs de l'impôt des sociétés en vigueur dans les États contractants doivent rester sans influence sur le taux de la retenue à opérer sur le dividende dans l'État de la source (taux plafonné à 15 pour cent par l'alinéa *b*) du paragraphe 2 de

l'article 10). Partant, la solution recommandée dans le Modèle de Convention garde toute sa valeur dans le présent cas.

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

2. *États appliquant un double taux d'impôt des sociétés*

43. Les États en question perçoivent l'impôt des sociétés à des taux différents suivant l'affectation donnée au bénéfice : le taux élevé frappe le bénéfice non distribué et le taux inférieur s'applique au bénéfice distribué.

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

C (10)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

45. Le Comité a examiné si un tel État (État B) ne devrait pas être admis à retenir sur les dividendes distribués par ses sociétés à des résidents d'un État à système classique (l'État A), un impôt supérieur à 15 pour cent, étant entendu que la partie de la retenue dépassant 15 pour cent et destinée à compenser dans le chef de cet actionnaire les effets du taux réduit d'impôt des sociétés frappant les bénéfices distribués des sociétés de l'État B, ne serait pas imputée sur l'impôt dû par l'actionnaire dans l'État A dont il est un résident.

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

3. *États imputant une partie de l'impôt des sociétés sur l'impôt de l'actionnaire*

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

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

48. Le droit interne des États considérés ne comporte pas l'application du crédit d'impôt au plan international et le crédit est réservé à leurs résidents et aux seuls dividendes de source nationale. Toutefois, tel qu'indiqué ci-dessous, certains États ont, dans quelques conventions, étendu le bénéfice du crédit d'impôt aux résidents de l'autre État contractant.

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

49. Dans plusieurs pays qui imputent une partie de l'impôt des sociétés sur l'impôt de l'actionnaire, l'actionnaire résident reçoit un crédit en considération du fait que les bénéfices à partir desquels les dividendes sont payés ont déjà été imposés au niveau de la société. L'actionnaire résident est imposé sur son dividende majoré de l'avoir fiscal ou du crédit d'impôt, lesquels sont imputés sur l'impôt dû et peuvent donner lieu éventuellement à remboursement. Dans quelques conventions de double imposition, certains pays qui appliquent ce système ont accordé le crédit d'impôt aux actionnaires résidents des autres États contractants. Quoique la plupart des pays qui ont ainsi accordé le crédit à des non-résidents ne l'ont fait que sur une base de réciprocité, quelques pays ont conclu des conventions où ils ont unilatéralement étendu le bénéfice de ce crédit aux résidents de l'État co-contractant.

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

remboursement si le crédit d'impôt est supérieur au montant de l'impôt personnel.

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

51. Le Comité n'a pu parvenir à un accord général sur le point de savoir si les systèmes des pays auxquels il est fait référence au paragraphe 50 ci-dessus présentent une différence fondamentale qui puisse justifier des solutions différentes sur le plan international.

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

52. Certains pays membres étaient d'avis qu'il n'y avait pas de différence fondamentale. On pourrait donc en conclure que les pays auxquels il est fait référence au paragraphe 50 ci-dessus devraient étendre le bénéfice du crédit d'impôt aux actionnaires non résidents, du moins sur une base de réciprocité, de la même façon que le font certains des pays auxquels il est fait référence au paragraphe 49 ci-dessus. Cette solution tend à assurer la neutralité quant aux dividendes distribués par les sociétés de ces pays, un même traitement étant réservé aux actionnaires résidents et aux actionnaires non résidents. En revanche, pour les actionnaires résidents d'un État contractant (en particulier d'un État à système classique), elle constituerait une incitation à investir dans les États qui offrent un allégement au niveau de l'actionnaire, puisque les résidents du premier État bénéficieraient d'un crédit d'impôt (en fait un remboursement de l'impôt sur les sociétés) pour les dividendes provenant de ces États, alors qu'ils n'en bénéficieraient pas pour les dividendes provenant de leur propre pays. Mais ces conséquences se produiraient également entre un État appliquant un double taux d'impôt des sociétés et un État à système classique, ou entre deux États à système classique dont l'un imposerait les sociétés à un taux moins élevé que l'autre (paragraphes 42 et 43 à 46 ci-dessus).

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

57. *(Supprimé le 31 mars 1994 ; voir HISTORIQUE)*

58. *(Supprimé le 31 mars 1994 ; voir HISTORIQUE)*

B. Dividendes distribués à des sociétés

59. Les développements consacrés ci-dessus aux dividendes payés à des personnes physiques sont, en général, applicables aux dividendes payés à des sociétés qui détiennent moins de 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes. Le traitement des dividendes versés à des organismes de placement collectif soulève des questions spécifiques qui sont traitées aux paragraphes 6.8 à 6.34 des Commentaires sur l'article 1.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

60. Pour les dividendes payés à des sociétés qui détiennent au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes, le Comité a examiné les incidences que les systèmes particuliers d'imposition des sociétés cités dans les paragraphes 42 et suivants ont sur le régime fiscal applicable des dividendes payés par la filiale.

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

1. *Système classique dans l'État de la filiale* (paragraphe 42 ci-dessus)

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

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

2. *Système du double taux d'impôt des sociétés dans l'État de la filiale* (paragraphes 43 à 46 ci-dessus)

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

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

3. *Système d'imputation dans l'État de la filiale* (paragraphes 47 et suivants)

65. Dans ces États, la société est assujettie à l'impôt sur l'ensemble de ses bénéfices, distribués ou non ; l'actionnaire résident de l'État dont la société distributrice est elle-même un résident est assujetti à l'impôt à raison des dividendes qui lui ont été distribués, mais reçoit un crédit d'impôt en considération du fait que les bénéfices affectés à la distribution ont été imposés au niveau de la société.

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

IV. Distributions effectuées par les sociétés de placement immobilier

67.1 Dans de nombreux États, une grande partie des investissements de portefeuille dans l'immobilier est effectuée par l'intermédiaire de sociétés de

placement immobilier. On peut décrire une société de placement immobilier de façon très générale comme étant une société à actionnariat étendu, un trust ou un accord contractuel ou fiduciaire dont la majorité des revenus proviennent d'investissements à long terme dans des biens immobiliers, qui distribue la majeure partie de ces revenus tous les ans et qui ne paie pas l'impôt sur les sociétés sur la partie des ses revenus provenant de biens immobiliers qui sont ainsi distribués. Le fait que la société de placement immobilier ne paie pas d'impôt sur ces revenus est la conséquence de règles prévoyant une imposition unique entre les mains des investisseurs de la société de placement immobilier.

C (10)

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

67.2 L'importance et l'internationalisation des investissements dans les sociétés de placement immobilier et par leur intermédiaire ont amené le Comité des affaires fiscales à examiner l'application des conventions fiscales à ces investissements. Les résultats de ce travail sont parus dans un rapport intitulé « L'Application des conventions fiscales aux sociétés de placement immobilier »[1].

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

67.3 L'une des questions évoquées dans ce rapport est le traitement réservé par les conventions fiscales aux distributions transfrontalières d'une société de placement immobilier. Un petit investisseur ne dispose pas du contrôle des biens acquis par une société de placement immobilier et n'a aucun lien avec ces biens. Nonobstant le fait que la société de placement immobilier ne paie pas d'impôt sur ses bénéfices distribués, on peut donc considérer à bon droit qu'un tel investisseur n'a pas investi dans des biens immobiliers mais dans une simple société et que le revenu qu'il en tire doit être traité comme un dividende provenant d'un investissement de portefeuille. Un tel régime fiscal aurait en outre le mérite de tenir compte du caractère hybride d'un investissement dans une société de placement immobilier, qui combine les attributs des actions et des obligations. Au contraire, un gros investisseur aurait un intérêt plus particulier dans les biens acquis par la société de placement immobilier ; pour celui-ci, la participation dans la société de placement immobilier peut être regardée comme un substitut à l'investissement dans les biens qu'elle détient. Dans ce cas de figure, il ne semble pas approprié de limiter l'imposition dans le pays de la source sur les dividendes distribués par la société de placement immobilier puisque cette dernière ne paie pas d'impôt sur ses bénéfices.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

1 Reproduit à la page R(23)-1 du volume II.

67.4 Les États souhaitant obtenir ce résultat peuvent convenir bilatéralement de remplacer le paragraphe 2 de l'article par ce qui suit :

> 2. Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre État contractant (autre qu'un bénéficiaire effectif de dividendes payés par une société de placement immobilier dans laquelle cette personne détient directement ou indirectement une participation représentant au moins 10 pour cent de la valeur de la totalité du capital de cette société), l'impôt ainsi établi ne peut excéder :
>
> *a)* 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes (si cette société n'est pas une société de placement immobilier) ;
>
> *b)* 15 pour cent du montant brut des dividendes dans tous les autres cas.

Selon cette disposition, un gros investisseur dans une société de placement immobilier est un investisseur détenant directement ou indirectement une participation représentant au moins 10 pour cent de la valeur de la totalité du capital d'une société de placement immobilier. Les États peuvent néanmoins convenir bilatéralement d'un seuil différent. Cette disposition s'applique en outre à toutes les distributions effectuées par une société de placement immobilier ; cependant, pour les distributions de gains en capital, la législation interne de certains pays prévoit un seuil différent pour distinguer entre les gros investisseurs et les petits investisseurs qui ont droit au taux d'imposition des dividendes provenant d'investissements de portefeuille et ces pays peuvent souhaiter modifier cette disposition pour préserver cette distinction dans leurs conventions fiscales. Enfin, parce qu'il serait inapproprié de limiter l'impôt dans le pays de la source sur les dividendes distribués à un gros investisseur par une société de placement immobilier, la rédaction de l'alinéa *a*) exclut de son champ d'application les dividendes payés par une société de placement immobilier ; ainsi, cet alinéa ne peut jamais s'appliquer à ces dividendes, même si une société qui détient une participation inférieure à 10 pour cent de la valeur totale du capital d'une société de placement immobilier détient au moins 25 pour cent de son capital selon le mode de calcul décrit au paragraphe 15 ci-dessus. L'État de la source pourra donc imposer ces distributions à des gros investisseurs sans que les limites imposées par les alinéas *a*) et *b*) ne puissent s'appliquer.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

67.5 Néanmoins, si les sociétés de placement immobilier établies dans l'un des États contractants ne sont pas considérées comme résidentes de cet État

contractant, cette disposition devra être amendée de manière à faire en sorte qu'elle s'applique aux distributions effectuées par ces sociétés de placement immobilier.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

67.6 Par exemple, si la société de placement immobilier est une société qui n'est pas considérée comme un résident de l'État, les paragraphes 1 et 2 de l'article devront être amendés comme suit pour obtenir ce résultat :

1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un État contractant, ou une société de placement immobilier constituée dans un État contractant, à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

2. Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet État, ou, dans le cas d'une société de placement immobilier, dans l'État ou cette société a été constituée, mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre État contractant (autre qu'un bénéficiaire effectif de dividendes payés par une société de placement immobilier dans laquelle cette personne détient directement ou indirectement une participation représentant au moins 10 pour cent de la valeur de la totalité du capital de cette société), l'impôt ainsi établi ne peut excéder :

a) 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes (si cette société n'est pas une société de placement immobilier) ;

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

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

67.7 De même, pour obtenir ce résultat si la société de placement immobilier est constituée sous la forme d'un trust ou d'un accord contractuel ou fiduciaire et si elle n'est pas considérée comme une société, les États peuvent convenir bilatéralement d'ajouter à la version alternative du paragraphe 2 énoncée dans le paragraphe 67.4 ci-dessus une disposition supplémentaire rédigée comme suit :

Aux fins de la présente Convention, si une société de placement immobilier constituée dans un État contractant effectue une distribution de revenu à un résident de l'autre État contractant qui est le bénéficiaire effectif de cette distribution, cette distribution de revenu est traitée comme un dividende payé par une société résidente du premier État.

En vertu de cette disposition supplémentaire, cette distribution serait traitée comme un dividende et non comme un autre type de revenu (comme, par exemple, un revenu de biens immobiliers ou un gain en capital) aux fins de l'application de l'article 10 et des autres articles de la Convention. Il est cependant évident que cela ne changerait pas la qualification de cette distribution au regard de la législation interne, si bien que le traitement prévu par cette dernière ne serait pas affecté, sauf pour l'application des limites imposées par les dispositions pertinentes de la Convention.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Observations sur les Commentaires

68. Le *Canada* et le *Royaume-Uni* ne peuvent donner leur adhésion au paragraphe 24 ci-dessus. Selon leur législation, certains paiements d'intérêts sont traités comme des distributions de bénéfices et sont donc inclus dans la définition des dividendes.

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

68.1 La *Belgique* est en désaccord avec l'interprétation qui est donnée au paragraphe 37. Elle considère que le paragraphe 5 est une application particulière d'un principe général sur lequel reposent diverses dispositions du Modèle (paragraphe 7 de l'article 5, paragraphe 1 de l'article 7, article 9, paragraphes 1 et 5 de l'article 10) qui consistent à interdire à un État contractant, sauf dans des circonstances spécifiques prévues dans le Modèle, de prélever tout impôt sur le revenu sur les bénéfices distribués ou non distribués d'une entreprise résidant dans l'autre État contractant. Ce paragraphe, qui traite de l'imposition là où le revenu a sa source, confirme cette interdiction générale et prévoit qu'elle s'applique même lorsque les bénéfices non distribués en question sont générés dans le premier État. Le paragraphe 5 interdit l'imposition des bénéfices non distribués d'une société même lorsque l'État dans lequel les bénéfices sont générés les impose au niveau de l'actionnaire résident. Le fait qu'un État contractant impose l'un de ses résidents sur les bénéfices dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État ne peut modifier ni la nature de ces bénéfices, ni leur bénéficiaire, ni par conséquent la répartition des droits d'imposer ces bénéfices.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

68.2 S'agissant du paragraphe 37, l'*Irlande* rappelle son observation générale incluse au paragraphe 27.5 des Commentaires sur l'article 1.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

Réserves sur l'article

Paragraphe 2

69. *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

70. *(Supprimé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)*

71. *(Supprimé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)*

72. Les *États-Unis* se réservent le droit de prévoir que les actionnaires de certaines entités transparentes, comme les *Regulated Investment Companies* et les *Real Estate Investment Trusts*, n'auront pas droit au taux pour les dividendes directs même s'ils se qualifient sur la base de leur participation.

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

73. *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

74. Compte tenu de son système fiscal spécifique, le *Chili* conserve sa liberté d'action en ce qui concerne les dispositions de la Convention visant le taux et la forme de la distribution de bénéfices par des sociétés.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

75. *Israël*, le *Mexique*, le *Portugal* et la *Turquie* font une réserve sur les taux d'impôt prévus au paragraphe 2.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

76. L'*Estonie* se réserve le droit de ne pas inclure l'obligation, pour les autorités compétentes, de régler d'un commun accord les modalités d'application du paragraphe 2.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

77. La *Pologne* réserve sa position concernant le pourcentage minimum des parts détenues (25 pour cent) et les taux d'imposition (5 et 15 pour cent).

(Ajouté le 23 octobre 1997 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

78. La *Belgique* se réserve de compléter la définition des dividendes du paragraphe 3 de manière à couvrir expressément les revenus — même attribués sous forme d'intérêts — soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par sa législation interne.

(Amendé le 31 mars 1994 ; voir HISTORIQUE)

79. Le *Danemark* se réserve le droit, dans certains cas, de considérer comme dividendes les sommes tirées de la vente d'actions.

(Remplacé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

80. La *France* et le *Mexique* se réservent de compléter la définition des dividendes du paragraphe 3 de manière à couvrir tous les revenus soumis au régime fiscal des distributions.

(Amendé le 15 Juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

81. L'*Allemagne* et le *Canada* se réservent le droit d'élargir la définition des dividendes au paragraphe 3 afin d'y inclure certains paiements d'intérêts qui sont considérés comme distributions selon leur droit interne.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

81.1 Le *Portugal* se réserve le droit d'élargir la définition des dividendes au paragraphe 3 afin d'y inclure certains paiements, effectués au titre d'accords de participation aux bénéfices, qui sont considérés comme distributions selon son droit interne.

(Ajouté le 31 mars 1994 ; voir HISTORIQUE)

81.2 Le *Chili* et le *Luxembourg* se réservent le droit d'étendre la définition des dividendes du paragraphe 3 afin de couvrir certains paiements qui sont traités comme des distributions par leur législation nationale.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

82. *Israël* se réserve le droit d'exclure de la définition des dividendes au paragraphe 3 les paiements faits par une société de placement immobilier qui est un résident d'Israël ainsi que le droit d'imposer ces paiements selon sa législation nationale.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

82.1 L'*Estonie* se réserve le droit de remplacer, au paragraphe 3, l'expression « revenus d'autres parts sociales » par « revenus d'autres droits ».

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 5

83. Le *Canada* et les *États-Unis* se réservent le droit de prélever leur impôt de succursale sur les revenus d'une société imputables à un établissement stable situé dans ce pays. Le Canada se réserve également le droit de prélever son impôt sur les profits relatifs à l'aliénation de biens immobiliers situés au Canada par une société exerçant le commerce de biens immobiliers.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

84. *(Supprimé le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)*

85. La *Turquie* se réserve le droit d'imposer selon les modalités prévues au paragraphe 2 de l'article, la part restante, après prélèvement d'un impôt conformément aux dispositions de l'article 7, des bénéfices d'une société de

l'autre État contractant qui exerce une activité d'entreprise par l'intermédiaire d'un établissement stable situé en Turquie.

(Remplacé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

86. *(Supprimé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)*

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 1 a été supprimé. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« A . EXPOSÉ DU PROBLÈME

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

Paragraphe 2 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 2 avait été précédemment amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 3 : Inchangé depuis l'adoption du Projet de Convention de 1963 par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963.

Paragraphe 4 : Correspond au paragraphe 22 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 4 a été supprimé et le paragraphe 22 a été amendé et renuméroté paragraphe 4 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 4 a été supprimé et les titres qui précédaient le paragraphe 22 ont été déplacés avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 22 se lisait comme suit :

« 22. Le premier paragraphe de l'article ne pose pas le principe de l'imposition exclusive des dividendes soit dans l'État dont le bénéficiaire est un résident, soit dans l'État dont la société qui paie les dividendes est un résident. »

Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à leur suppression à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 4 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« B. IMPOSITION DES SOCIÉTÉS ANONYMES ET DES DIVIDENDES

4. Les résultats d'une enquête effectuée en date du 30 juin 1963 concernant l'imposition des dividendes sont résumés dans le tableau ci-contre qui donne une vue d'ensemble de la situation à cette date. »

Paragraphe 5 : Correspond au paragraphe 23 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 5 et les titres qui le précédaient ont été supprimés et le paragraphe 23 a été renuméroté paragraphe 5 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à leur suppression à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 5 et les titres qui le précédaient se lisaient comme suit :

« a) *Imposition des sociétés anonymes résidentes*

i) *Imposition des bénéfices*

5. Dans tous les États, les sociétés doivent payer l'impôt sur leurs bénéfices. Les impôts des sociétés sont généralement d'un genre particulier, c'est-à-dire qu'ils se distinguent des impôts des personnes physiques. »

Paragraphe 6 : Correspond au paragraphe 24 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 6 a été supprimé et le paragraphe 24 a été amendé et renuméroté paragraphe 6 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 24 se lisait comme suit :

« 24. D'autre part, l'imposition exclusive des dividendes au domicile du bénéficiaire ne peut être réalisée d'une façon générale. Cette imposition correspondrait le mieux au caractère des dividendes qui constituent des revenus de capitaux mobiliers. Mais il ne serait pas réaliste de s'attendre à ce que toute imposition des dividendes à la source puisse être abandonnée. »

Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à sa suppression à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. Dans la plupart des États, il y a imposition uniforme du bénéfice total de la société. Dans l'imposition des bénéfices d'une société, quatre États font une distinction selon que ces bénéfices sont distribués ou non :

— Belgique : Le taux de l'impôt ces sociétés frappant les bénéfices distribués est toujours de 30%. Le taux du même impôt frappant les bénéfices non distribués est généralement aussi de 30%; il est de 25% pour la partie des bénéfices réservés et des dépenses non admises au titre de charges professionnelles, lorsque le montant total de ces éléments du revenu imposable ne dépasse pas un million; il est de 35% pour la partie des bénéfices réservés qui dépasse cinq millions, mais la surtaxe de 5% est remboursée à la société en cas de distribution ultérieure de ces bénéfices réservés.

— Allemagne : Le taux de l'impôt sur les sociétés frappant les bénéfices distribués est inférieur à celui de l'impôt frappant les bénéfices non distribués (15% au lieu de 51%).

— Grèce : Les bénéfices que la société distribue ne sont pas du tout imposés.

— Islande : Les bénéfices que la société distribue dans la limite de 10% de son capital d'actions ne sont pas imposés.

Au Pays-Bas le Gouvernement a déposé un projet de loi prévoyant un taux de 30% sur les bénéfices distribués, le taux de 45% étant maintenu pour les bénéfices non distribués. »

Paragraphe 7 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 7, tel qu'il se lisait dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 25 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 7 et le titre qui le précédait ont été supprimés et le paragraphe 25 a été amendé et renuméroté paragraphe 7 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

« 25. Pour cette raison, le premier paragraphe constate simplement que les dividendes sont imposables dans l'État dont le bénéficiaire est résident. »

Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à leur suppression à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 7 et le titre qui le précédait se lisait comme suit :

« *ii) Imposition du capital et des réserves*

7. Six États (Allemagne, Autriche, Italie, Luxembourg, Norvège, Suisse) imposent le capital et les réserves des sociétés anonymes. »

Paragraphe 8 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 quand le paragraphe 8 du Projet de Convention de 1963 a été et les titres qui le précédaient ont été supprimés et un nouveau paragraphe 8 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à leur suppression à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 8 et les titres qui le précédaient se lisaient comme suit :

« b) *Imposition des actionnaires d'une société résidente*

i) *Impôts à la source*

8. Un grand nombre d'États perçoivent des impôts à la source sur les dividendes provenant de sociétés résidentes. Ces impôts sont le plus souvent à la charge de tous les actionnaires (Allemagne, Autriche, Belgique, Espagne, France, Italie, Luxembourg, Pays-Bas, Portugal, Suisse, Turquie) ; en Belgique, les impôts à la source sont perçus au taux de 15% sur les 85/70èmes des dividendes bruts décrétés, ceci afin de tenir compte d'un crédit d'impôt accordé à l'actionnaire et qui est égal à 15/70èmes du dividende décrété. Parfois aussi ces impôts sont

uniquement à la charge des actionnaires non résidents (Norvège, Suède) ou des actionnaires étrangers non résidents (États-Unis, Italie). Deux États ne perçoivent pas d'impôts à la source sur les dividendes mais prévoient que la société qui distribue des dividendes paie des impôts sur ses bénéfices, tout en lui laissant la faculté de déduire ces impôts des dividendes payés aux actionnaires en utilisant ces bénéfices ; c'est le cas au Royaume-Uni et en Irlande pour l'«*income tax*». Le Danemark n'impose d'aucun façon les actionnaires non résidents. L'Italie applique une retenue à la source de 15% (précompte). Cette retenue est définitive, à titre d'impôt sur les bénéfices distribués, dans le cas où l'actionnaire n'est pas assujetti à l'impôt complémentaire ou à l'impôt sur les sociétés. »

Paragraphe 9 : Correspond au paragraphe 26 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 9 a été supprimé et le paragraphe 26 a été amendé et renuméroté paragraphe 9 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 9 a été supprimé et le titre qui précédait le paragraphe 26 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 26 se lisait comme suit :

« 26. Le second paragraphe réserve un droit d'imposition à l'État de la source des dividendes, c'est-à-dire à l'État dont la société qui paie les dividendes est le résident; cependant, ce droit de percevoir l'impôt est considérablement limité. Le taux de l'impôt est limité à 15%, ce qui semble être un taux maximum raisonnable. Un taux plus élevé ne se justifierait pas, étant donné que l'État de la source peut déjà imposer les bénéfices de la société. »

Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à leur suppression à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 9 et le titres qui le précédait se lisaient comme suit :

« ii) *Imposition des actionnaires résidents*

9. Dans tous les États, les dividendes des sociétés résidentes sont ajoutés au revenu imposable de l'actionnaire résident dans ce même État, dans les uns pour leur montant net, dans les autres pour leur montant brut. Les impôts qui sont perçus à la source par le même État sont généralement imputés sur l'impôt ordinaire sur le revenu. Font exception à cette règle : l'Espagne, pour l'impôt sur les dividendes, et la Suisse, pour le droit de timbre sur les coupons. »

Paragraphe 10 : Correspond aux trois premières phrases du paragraphe 27 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 10 a été supprimé alors que les trois premières phrases du paragraphe 27 ont été amendées et renumérotées paragraphe 10 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 27 se lisait comme suit :

« 27. D'autre part, un taux moins élevé (5%) est expressément prévu pour les dividendes versés par les sociétés filiales. Lorsqu'une société de l'un des États possède une participation directe d'au moins 25% dans une société de l'autre État, il se justifie d'imposer moins lourdement les versements de bénéfices de cette dernière société à la société-mère étrangère, pour faciliter les investissements internationaux et pour éviter une cascade d'imposition. La réalisation de cette dernière intention dépend naturellement du traitement fiscal prévu pour les sociétés-mères dans leur pays de résidence. Des législations et conventions existantes contiennent déjà des dispositions similaires. Si une société de personnes est traitée d'après la législation nationale qui lui est applicable comme une société de capitaux, les deux États contractants peuvent convenir de modifier

l'alinéa (a) du paragraphe 2, en ce sens qu'une telle société de personnes peut également bénéficier du taux réduit prévu pour une société-mère. »

Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à sa suppression à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 10 se lisait comme suit [le tableau qui suivait le paragraphe 10 n'est pas reproduit ci-dessous] :

« 10. Quelques États accordent certains allégements aux actionnaires résident sur leur territoire.

— Au Royaume-Uni et en Irlande, l'« *income tax* » payée par la société sur ses bénéfices vaut également comme impôt de l'actionnaire sur les dividendes qu'il touche. L'actionnaire peut demander que son impôt sur le revenu dû pour les dividendes soit calculé en tenant compte des réductions et allégements personnels auxquels il a droit. Il peut s'ensuivre qu'une partie de l'impôt payé par la société sur ses bénéfices soit remboursée à l'actionnaire. Le dividende brut est ajouté au revenu total de l'actionnaire, soumis à la « *surtax* ».

— Dans certains États, le bénéficiaire ne doit plus payer sur ses dividendes les impôts qui ont déjà frappé les bénéfices de la société versant ces dividendes. Au Royaume-Uni et en Irlande, la «*profits tax*» tombe ; en Italie, il en est de même pour l'« *imposta sul reddito di ricchezza mobile* ». En Belgique, les dividendes recueillis par des personnes physiques résidentes et qui ont déjà subi l'impôt des sociétés et l'impôt à la source, sont ajoutés, à raison des 85/70èmes de leur montant brut, aux autres revenus imposables des actionnaires et ils sont assujettis à l'impôt des personnes physiques; sur cet impôt sont imputés l'impôt perçu à la source ainsi que le crédit d'impôt de 15% dont il est question au paragraphe 8 ci-dessus. Quant aux dividendes recueillis par des sociétés résidentes, ils concourant à la formation des bénéfices, mais en vertu du principe «bon bis in idem», le montant net de ces dividendes échappe à l'impôt des société dans la mesure où il se retrouve parmi les bénéfices imposables; ce montant net est présumé se retrouver par priorité dans les bénéfices distribués de la société bénéficiaire et il n'est pas soumis à l'impôt à la source lors de sa distribution.

— La législation de la plupart des États prévoit un privilège sous une forme quelconque pour les société de contrôle.

— En Norvège, les société ne sont pas imposées sur les dividendes qu'elles reçoivent d'une société résidente. Les personnes physiques résidentes ne sont soumises ni à l'impôt municipal sur le revenu (qui varie de 16 à 19%) ni à l'impôt municipal sur la fortune (en général de 4 pour 1000) sur les dividendes payés par des compagnies résidentes ou sur les actions détenues dans les compagnies résidentes. »

Paragraphe 11 : Correspond à la dernière phrase du paragraphe 27 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 11 et le titre qui le précédait ont été supprimés alors que la dernière phrase du paragraphe 27 a été amendée et renumérotée paragraphe 11 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 27 au paragraphe 10). Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à leur suppression à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 11 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« iii) *Imposition des actionnaires non résidents*

11. Dans sept États, les personnes physiques non résidentes qui sont actionnaires de sociétés résidentes sont soumises à l'impôt progressif sur le revenu: Royaume-Uni et Irlande (« *surtax* »), Grèce (impôt sur le revenu) ; Islande, Italie (impôt complémentaire ou impôt sur les bénéfices distribués) ; États-Unis, lorsqu'il s'agit d'un actionnaire étranger non résident dont le revenu de source américaine excède 15.400 dollars, et Espagne, lorsque les revenus de source espagnole dépassent 100.000 pesetas par an. En Belgique, lesdites personnes sont assujetties à un impôt progressif sur l'ensemble de leurs revenus d'origine belge, quand elles disposent dans le pays d'un établissement ou d'une habitation ou quand elles y recueillent certains revenus d'associé ou d'administrateur exerçant des fonctions réelles et permanentes ; les sociétés non-résidentes actionnaires de sociétés résidentes sont assujetties à un impôt proportionnel lorsqu'elles disposent dans le pays d'un établissement. Dans l'un et l'autre cas, il est remédié à la double imposition de la même manière que pour les actionnaires résidents (voir paragraphe 10 ci-dessus). En Grèce et en Islande, les sociétés non résidentes qui sont actionnaires de sociétés résidentes sont soumises à un impôt proportionnel. »

Paragraphe 12 : Amendé le 15 juillet 2014, en déplaçant la dernière phrase dans un nouveau paragraphe 12.1 et en remplaçant les mots « immédiatement perçus par » par «payés directement à», par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

« 12 La notion de bénéficiaire effectif a été introduite au paragraphe 2 de l'article 10 pour clarifier le sens des mots « payés [...] à un résident » tels qu'ils sont utilisés au paragraphe 1 de l'article afin de préciser clairement que l'État de la source n'est pas obligé de renoncer au droit d'imposer les revenus de dividendes uniquement parce que ces revenus ont été immédiatement perçus par un résident d'un État avec lequel l'État de la source a conclu une convention. Le terme « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique, mais doit être entendu dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales. »

Le paragraphe 12 a été remplacé le 28 janvier 2003 quand le paragraphe 12 a été amendé et renuméroté paragraphe 12.2 (voir historique du paragraphe 12.2) et un nouveau paragraphe 12 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 12.1 : Remplacé le 15 juillet 2014 quand le paragraphe 12.1 a été renuméroté et amendé au paragraphe 12.2 (voir HISTORIQUE paragraphe 12.2) et un nouveau paragraphe 12.1 a été ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Le nouveau paragraphe correspond à la dernière phrase du paragraphe 12 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2014 (voir HISTORIQUE paragraphe 12).

Paragraphe 12.2 : Correspond au paragraphe 12.1 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2014. A cette date, le paragraphe 12.2 a été renuméroté paragraphe 12.7 (voir HISTORIQUE paragraphe 12.7) et le paragraphe 12.1 a été amendé et renuméroté paragraphe 12.2 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. A ce moment, les deux dernières phrases du paragraphe 12.1 ont été retirées et incorporées dans le nouveau paragraphe 12.3. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 12.2 se lisait comme suit :

« 12.1 Lorsqu'un élément de revenu est perçu par un résident d'un État contractant agissant en qualité d'agent ou autre mandataire, il serait contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération de l'impôt du seul fait que le récipiendaire immédiat du revenu est un résident de l'autre État contractant. Dans cette situation, le récipiendaire immédiat du revenu a la qualité de résident mais il n'existe pas de risque de double imposition de ce fait puisque le résident n'est pas considéré du point de vue fiscal comme le propriétaire du revenu dans l'État de résidence. Il serait également contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération d'impôt à un résident d'un État contractant qui agit, autrement que dans la cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause. Pour ces raisons, le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais conclut qu'une société relais ne peut pas être considérée normalement comme le bénéficiaire effectif si, bien qu'étant le propriétaire du revenu dans la forme, elle ne dispose dans la pratique que de pouvoirs très limités qui font d'elle un simple fiduciaire ou un simple administrateur agissant pour le compte des parties intéressées.

1 Reproduit à la page R(6)-1 du volume II.»

Le paragraphe 12.1 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 12.3 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Le paragraphe 12.3 correspond aux deux dernières phrases du paragraphe 12.1 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2014 (voir HISTORIQUE paragraphe 12.2).

Paragraphe 12.4 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 12.5 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 12.6 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 12.7 : Correspond au paragraphe 12.2 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2014. A cette date, le paragraphe 12.2 a été amendé et renuméroté paragraphe 12.2 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 12.2 se lisait comme suit :

« 12.2 Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article, la limitation de l'impôt perçu dans l'État de la source reste disponible lorsqu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire situé dans un État contractant ou dans un État tiers s'interpose entre le bénéficiaire et l'organisme payeur, mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant (le texte du Modèle de Convention a été modifié en 1995 pour préciser ce point qui a constitué la position constante des États membres). Les États qui veulent expliciter ce point peuvent le faire lors des négociations bilatérales. »

Correspond au paragraphe 12 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. A cette date, le paragraphe 12 a été amendé et renuméroté paragraphe 12.2 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le

28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002). Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 12 a été amendé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 21 septembre 1995. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

> « 12. En vertu du paragraphe 2, la limitation de l'impôt prélevé dans l'État de la source ne s'applique pas lorsqu'un intermédiaire, tel qu'un agent ou autre mandataire, s'interpose entre le créancier et le débiteur, à moins que le bénéficiaire effectif ne soit un résident de l'autre État contractant. (Le texte du Modèle a été modifié en 1995 pour clarifier ce point, conformément à la position constante de tous les pays membres.) Les États qui souhaiteraient que cela soit formulé de manière plus explicite pourront le faire lors des négociations bilatérales. »

Le paragraphe 12 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 12 et le titre le précédant ont été supprimés et un nouveau paragraphe 12 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 12 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

> « *c) Imposition des actionnaires résidents pour les dividendes versés par des sociétés étrangères*
>
> 12. Les dividendes versés par une société étrangère à un actionnaire résidant dans un État sont soumis, dans cet État, aux impôts ordinaires sur le revenu et sur le bénéfice. Mentionnons les particularités suivantes :
>
> — En Italie, les personnes physiques ne sont généralement soumises à l'impôt complémentaire que pour les dividendes de sociétés étrangères qui sont transférés en Italie (« *goduto in Italia* »). L'Italie ne perçoit l'« *imposta sul reddito di ricchezza mobile* » que sur certains dividendes de sociétés étrangères. Les dividendes sont ajoutés au revenu imposable des sociétés de capitaux en vue de l'impôt sur les sociétés. Dans tous les cas, une retenue de 15 est effectuée sur les dividendes versés par les sociétés étrangères, au moment où ces dividendes sont payés par les banques ou les instituts de crédit, cette retenue faisant l'objet d'une imputation lorsque le bénéficiaire des dividendes est assujetti à l'impôt complémentaire ou à l'impôt sur les sociétés.
>
> — L'Espagne prévoit, de plus, un impôt à la source. Cet impôt ne frappe que la partie des dividendes qui correspond à la proportion entre les bénéfices réalisés en Espagne et les bénéfices totaux; en outre, il est prélevé sur les dividendes de source étrangère qui sont effectivement versés en Espagne.
>
> — En Belgique, les dividendes de sociétés étrangères sont soumis, à leur entrée dans le pays, à un impôt à la source de 15 (précompte mobilier). Dans le chef des personnes physiques résidentes, ce précompte est imputé sur l'impôt des personnes physiques, de même qu'une quotité

forfaitaire de 15% correspondant censément à l'impôt étranger. Dans le chef des sociétés résidentes, il est remédié à la double imposition de la même manière que pour les dividendes de sociétés résidentes (voir paragraphe 10 ci-dessus).

— Les États-Unis et le Royaume-Uni prévoient que les impôts étrangers sont imputés sur leurs propres impôts sur le revenu. L'Allemagne et le Danemark n'imputent que l'impôt frappant les dividendes.

— Le Portugal perçoit, de plus, un impôt à la source sur les dividendes effectivement versés au Portugal. »

Paragraphe 13 : Correspond au paragraphe 28 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 13 a été supprimé et le paragraphe 28 a été amendé et renuméroté paragraphe 13 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 28 se lisait comme suit :

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

Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à sa suppression à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

« 13. Dans quelques États, les privilèges accordés aux sociétés de contrôle pour les dividendes ayant leur source dans ces États ne sont pas accordés pour les dividendes reçus de sociétés étrangères. »

Paragraphe 13.1 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 13.2 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 14 : Correspond au paragraphe 29 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 14 et les titres qui le précédaient ont été supprimés et le paragraphe 29 a été amendé et renuméroté paragraphe 14 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 29 se lisait comme suit :

« 29. Par voie de négociations bilatérales, les deux États contractants peuvent également convenir d'un taux de participation inférieur à celui qui est fixé dans l'article. »

Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à leur suppression à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 14 et les titres qui le précédaient se lisaient comme suit :

« II. SOLUTIONS

A . TRAVAUX DES ORGANISATIONS INTERNATIONALES

14. Les divergences des législations fiscales et les conflits d'intérêt ont, dans le domaine des dividendes, un effet paralysant que l'on ne retrouve dans aucune autre partie du droit fiscal international. De nombreux États croient ne pas pouvoir renoncer à l'imposition des dividendes que des sociétés résidant sur leur territoire

versent à leurs actionnaires domiciliés hors de ce territoire, soit que leur système fiscal repose sur le principe de territorialité, soit que ces États craignent que la renonciation à cette imposition entraîne des pertes fiscales. »

Paragraphe 15 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 quand le paragraphe 15 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et un nouveau paragraphe 15 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à sa suppression à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

« 15. La Société des Nations (SDN) s'est occupée assez tôt déjà du problème de la double imposition internationale. Une commission de quatre économistes a déclaré, dans un rapport du 5 avril 1923, que le droit d'imposer les biens mobiliers (y compris les actions et les créances) devait revenir à l'État du domicile du contribuable. Une seconde commission composée de sept experts fiscaux est arrivée, dans son rapport du 7 février 1925, à d'autres propositions, que la réunion générale d'experts gouvernementaux en matière de double imposition a reprises dans son rapport du 31 octobre 1928, non sans les modifier sur certains points et les compléter par deux autres propositions, de sorte que les variantes suivantes constituèrent les propositions faites par la SDN en 1928 :

Variante A : Perception des impôts réels par l'État dans lequel se trouve la direction effective de l'entreprise et perception des impôts personnels exclusivement dans l'État du domicile de l'actionnaire.

Variante B : Imposition exclusive dans l'État du domicile de l'actionnaire.

Variante C : Imposition dans l'État du domicile de l'actionnaire, avec une réserve en faveur des impôts perçus à la source dans l'autre État: il est recommandé aux États contractants d'éviter ou d'atténuer une éventuelle double imposition par des arrangements prévoyant un remboursement total ou partiel des impôts perçus dans l'État de la source ou l'imputation des impôts perçus à la source sur les impôts prélevés dans l'État du domicile de l'actionnaire. »

Paragraphe 16 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 quand le paragraphe 16 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et un nouveau paragraphe 16 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à sa suppression à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

« 16. De 1929 à 1939, le Comité fiscal de la SDN n'a pas élaboré de nouvelles solutions au problème de l'imposition des dividendes. En revanche, les projets élaborés dans des conférences ultérieures, à Mexico, en 1943, et à Londres, en 1946, contiennent des dispositions qui s'écartent essentiellement des propositions contenues dans le projet de 1928. Ces projets attribuent le droit d'imposer les dividendes à l'État où ces capitaux sont investis, ou dans lequel la société a son domicile fiscal. C'est seulement pour les participations dominantes dans la direction ou le capital de la société distributrice que le projet de Londres prévoit une exemption dans le pays où cette société a son domicile fiscal. Les propositions des Modèles de Convention de Londres et de Mexico, en matière de dividendes, n'ont pas été reprises par les pays Membres de l'O.C.D.E. »

Paragraphe 17 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 quand le paragraphe 17 du Projet de Convention de 1963 et le titre le précédant ont été supprimés et un nouveau paragraphe 17 a été ajouté à l'occasion

de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à leur suppression à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 17 et le titre le précédant se lisaient comme suit :

« B. LES CONVENTIONS CONCLUES PAR LES PAYS MEMBRES DE L'O.C.D.E.

17. Les Conventions en vue d'éviter les doubles impositions conclues entre les pays Membres de l'O.C.D.E. contiennent les solutions suivantes :

a) Dans une première catégorie de Conventions, les dividendes ne sont imposables que dans l'État du domicile du bénéficiaire (Convention conclue entre la France et la Suède, de 1936/1950).

b) D'autres Conventions prévoient l'imposition des dividendes dans l'État du domicile du bénéficiaire; elles contiennent, cependant, une réserve illimitée en faveur des impôts perçus à la source dans l'autre État (Convention conclue entre l'Allemagne et la Suède en 1928).

c) Dans une troisième catégorie de Conventions, le droit d'imposer les dividendes est attribué à l'État du domicile du bénéficiaire; une réserve est faite en faveur des impôts qui sont perçus à la source dans l'autre État, mais ces impôts perçus à la source ne doivent pas être prélevés ou doivent être remboursés totalement ou partiellement si certaines conditions sont remplies par l'actionnaire (Conventions conclues par la Suisse avec la Suède en 1948, les Pays-Bas en 1951, l'Autriche en 1953, la France en 1953).

d) Dans une dernière catégorie de Conventions enfin, les deux États peuvent imposer les dividendes. L'État du domicile de l'actionnaire, cependant, s'oblige à imputer l'impôt prélevé dans l'État de la source (impôt qui est limité ou non à un certain taux) sur ses propres impôts perçus sur le même revenu (Conventions passées entre l'Allemagne et l'Autriche en 1954, entre la Suède et la Norvège en 1947, entre la France et la Norvège en 1953, entre la France et L'Allemagne en 1959, entre l'Italie et les États-Unis en 1955, la Suède en 1956, la France en 1958, et Le Royaume-Uni en 1960). »

Paragraphe 18 : Correspond au paragraphe 30 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 18 du Projet de Convention de 1963 et le titre qui le précédait ont été supprimés et le paragraphe 30 a été amendé et renuméroté paragraphe 18 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 30 se lisait comme suit :

« 30. Le deuxième paragraphe ne se prononce pas sur le mode d'imposition. Chaque État peut appliquer sa législation interne. L'État de la source peut prélever non seulement des impôts perçus à la source, mais aussi des impôts perçus par voie de rôle. »

Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à leur suppression à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 18 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« C. SOLUTION RECOMMANDÉE PAR LE COMITÉ FISCAL DE L'O.C.D.E.

18. La solution recommandée par le Comité n'est pas nouvelle. Elle tient compte des travaux des organisations internationales ainsi que des Conventions conclues jusqu'à ce jour. Le Comité a rédigé un texte qui devrait être acceptable pour la plupart des pays Membres de l'O.C.D.E. »

Paragraphe 19 : Amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant le renvoi au paragraphe 53 des Commentaires sur l'article 24 par un renvoi au paragraphe 71, par le rapport

intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008). Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

> « 19. Le paragraphe ne règle pas les questions de procédure. Chaque État doit pouvoir adopter la procédure prévue dans sa propre législation. Il peut soit limiter d'emblée l'imposition au taux figurant dans l'article, soit imposer à plein et accorder un remboursement (voir cependant le paragraphe 26.2 des Commentaires sur l'article 1). Des questions particulières se posent en relation avec les cas triangulaires (voir le paragraphe 53 des Commentaires sur l'article 24). »

Le paragraphe 19 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

> « 19. Le paragraphe ne règle pas les questions de procédure. Chaque État doit pouvoir adopter la procédure prévue dans sa propre législation. Il peut soit limiter d'emblée l'imposition au taux figurant dans l'article, soit imposer à plein et accorder un remboursement. Des questions particulières se posent en relation avec les cas triangulaires (*cf.* paragraphe 53 des Commentaires sur l'article 24. »

Le paragraphe 19 a été antérieurement amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 60 d'un autre rapport intitulé « Cas triangulaires » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

> « 19. Le paragraphe ne règle pas les questions de procédure. Chaque État doit pouvoir adopter la procédure prévue dans sa propre législation. Il peut soit limiter d'emblée l'imposition au taux figurant dans l'article, soit imposer à plein et accorder un remboursement. »

Le paragraphe 19 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 31 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 19 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et le paragraphe 31 a été amendé et renuméroté paragraphe 19 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 31 se lisait comme suit :

> « 31. Le paragraphe 2 ne règle pas les questions de procédure. Chaque État doit pouvoir adopter la procédure prévue dans sa propre législation. Il peut soit limiter d'emblée l'imposition aux taux figurant dans l'article, soit imposer à plein et accorder un remboursement. »

Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à sa suppression à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

> « 19. L'article stipule que les dividendes sont imposables au domicile de l'actionnaire, mais il confère concurremment à l'État de la source un droit limité d'imposition. »

Paragraphe 20 : Correspond au paragraphe 32 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 20 a été supprimé et le paragraphe 32 a été amendé et renuméroté paragraphe 20 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 32 se lisait comme suit :

« 32. On n'a pas déterminé si un allégement dans l'État de la source ne devait être accordé que lorsque le bénéficiaire est effectivement imposé dans l'État de résidence pour ces dividendes. La formule choisie peut être complétée en conséquence par voie d'accords bilatéraux. »

Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à sa suppression à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 20 se lisait comme suit :

« 20. L'article traite des relations avec les dispositions de l'article 7 concernant l'imposition des bénéfices des entreprises et il définit les dividendes. »

Paragraphe 21 : Correspond au paragraphe 33 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 21 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et le paragraphe 33 a été amendé et renuméroté paragraphe 21 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 33 se lisait comme suit :

« 33. L'article ne se prononce pas sur le point de savoir comment l'État de résidence du bénéficiaire doit tenir compte de l'imposition dans l'État de la source. Cette question est traitée dans les articles 23 (A) et 23 (B) concernant les méthodes permettant d'éviter les doubles impositions dans l'État de résidence. »

Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à sa suppression à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

« 21. Le Comité s'est borné à régler les principes. Les questions particulières, notamment la manière dont l'État de la source doit réduire ses impôts, ne sont pas traitées. Il en est de même quant aux moyens de tenir compte des particularités de certaines législations. Il y a trop de solutions possibles et, pour cette raison, il semble impossible de trouver une seule et unique formule qui puisse satisfaire tous les États. Il reste un vaste champ d'application pour les négociations bilatérales sans que la valeur de la disposition proposée en soit diminuée. »

Paragraphe 22 : Amendé par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, en y remplaçant, à la fin de la première phrase, les mots « société de base » par « société écran ». Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 22 se lisait comme suit :

« 22. À toutes fins utiles, l'attention est appelée sur le cas où le bénéficiaire effectif des dividendes provenant d'un État contractant est une société résidente de l'autre État contractant dont le capital est en totalité ou en partie détenu par des actionnaires non résidents de ce dernier État, qui, de pratique courante, ne procède pas à la distribution de ses bénéfices sous forme de dividendes et qui jouit d'un régime fiscal privilégié (société privée d'investissement, société de base). La question peut se poser de savoir s'il est justifié d'accorder à cette société dans l'État de la source des dividendes la limitation d'impôt prévue au paragraphe 2. Des dérogations spéciales à la règle d'imposition tracée par les dispositions de cet article peuvent éventuellement, à l'occasion de négociations bilatérales, être stipulées pour définir le régime applicable à de telles sociétés. »

Le paragraphe 22 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 34 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 22 a été amendé et renuméroté paragraphe 4 (voir historique du paragraphe 4) et le paragraphe 34 a été amendé et renuméroté paragraphe 22 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, les titres qui précédaient le paragraphe 22 ont été déplacés avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 34 se lisait comme suit :

« 34. À toutes fins utiles, l'attention est appelée sur le cas où le bénéficiaire des dividendes provenant d'un État contractant est une société résidente de l'autre État contractant dont le capital est en totalité ou en partie détenu par des actionnaires domiciliés en dehors de ce dernier État, qui, de pratique courante, ne procède pas à la distribution de ses bénéfices sous forme de dividendes et qui jouit d'un régime fiscal privilégié (société privée d'investissement, « *base company* »). La question peut en effet se poser de savoir s'il est justifié d'accorder à cette société dans l'État de la source des dividendes la limitation d'impôt prévue au paragraphe 2 de l'article. Des dérogations spéciales à la règle d'imposition tracée par les dispositions de cet article peuvent éventuellement, à l'occasion de négociations bilatérales, être stipulées pour définir le régime applicable à de telles sociétés. »

Paragraphe 23 : Amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, en y remplaçant, dans la cinquième phrase, les mots « il ne paraît pas encore possible » par « il n'a pas paru possible ». Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 23 se lisait comme suit :

« 23. Étant donné que les législations des pays membres de l'OCDE sont très diverses, il n'est pas possible de définir la notion de dividende de manière complète et exhaustive. Pour cette raison, la définition se borne à mentionner les exemples qui figurent dans la plupart de ces législations et qui n'y sont en tout cas pas traités différemment. Une formule générale complète l'énumération. Une étude complète a été entreprise à l'occasion de la révision du Projet de Convention de 1963, afin de trouver une solution ne faisant pas référence à la législation interne. Aux termes de cette étude, il ne paraît pas encore possible, étant donné les divergences qui subsistent entre les pays membres en matière de législation sur les sociétés et de législation fiscale, de donner de la notion de dividende une définition qui serait indépendante de la législation interne. Par des négociations bilatérales, les États contractants peuvent tenir compte des particularités de leurs législations et convenir d'étendre la définition des « dividendes » à d'autres paiements faits par les sociétés auxquelles s'applique l'article. »

Le paragraphe 23 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 35 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 23 a été renuméroté paragraphe 5 (voir historique du paragraphe 5) et le paragraphe 35 a été amendé et renuméroté paragraphe 23 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 35 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 35 se lisait comme suit :

« 35. Etant donné que les législations des pays Membres de l'O.C.D.E. sont très diverses, il n'est pas possible de définir la notion de dividende de manière complète et exhaustive. Pour cette raison, la définition se borne à mentionner les exemples qui figurent dans la plupart de ces législations et qui n'y sont en tout cas pas traités différemment. Une formule générale complète l'énumération. Par des négociations bilatérales, les États contractants peuvent tenir compte des particularités de leurs législations et convenir de la prise en considération d'autres distributions de bénéfices. »

Paragraphe 24 : Amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, en y remplaçant le renvoi au paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 11 par un renvoi au paragraphe 19 de ces Commentaires. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 24 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 24 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 36 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 24 a été amendé et renuméroté paragraphe 6 (voir historique du paragraphe 6) et le paragraphe 36 a été amendé et renuméroté paragraphe 24 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 36 se lisait comme suit :

> « 36. L'article se rapporte essentiellement aux distributions de bénéfices auxquelles donnent droit les actions, c'est-à-dire les participations à une société anonyme. Sont assimilés aux actions, les papiers-valeurs qui sont émis par les sociétés anonymes et qui donnent droit à une participation au bénéfice sans être une créance; ce sont, par exemple, les actions ou bons de jouissance, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires. Par contre, les créances participant aux bénéfices ne font pas partie de cette catégorie. De même, les intérêts d'obligations convertibles ne sont pas des dividendes. »

Paragraphe 25 : Remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 25 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 26 (voir historique du paragraphe 26) et un nouveau paragraphe 25 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 29 d'un rapport antérieur intitulé « La sous-capitalisation » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1986).

Paragraphe 26 : Correspond au paragraphe 25 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 26 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 27 (voir historique du paragraphe 27) et le paragraphe 25 a été renuméroté paragraphe 26 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 25 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 37 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 25 a été amendé et renuméroté paragraphe 7 (voir historique du paragraphe 7) et le paragraphe 37 a été amendé et renuméroté paragraphe 25 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 37 se lisait comme suit :

> « 37. La législation de nombreux États assimile aux actions les participations à une société à responsabilité limitée. De même, les distributions de bénéfices faites par des sociétés coopératives sont généralement considérées comme des dividendes. »

Paragraphe 27 : Correspond au paragraphe 26 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 27 a été renuméroté paragraphe 28 (voir historique du paragraphe 28) et le paragraphe 26 a été renuméroté paragraphe 27 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 26 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 38 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 26 a été amendé et renuméroté paragraphe 9 (voir historique du paragraphe 9) et le paragraphe 38 a été amendé et renuméroté paragraphe 26 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 26 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 38 se lisait comme suit :

> « 38. Les distributions de bénéfices faites par des sociétés de personnes ne sont pas des dividendes. Le droit français comporte toutefois certaines exceptions à ce principe quant aux distributions faites aux commanditaires par des sociétés en commandite simple. »

Paragraphe 28 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 28 se lisait comme suit :

> « 28 Sont considérés comme dividendes non seulement les distributions de bénéfices décidées chaque année par l'assemblée générale des actionnaires, mais encore les autres avantages appréciables en argent, tels que actions gratuites, bonus, bénéfices de liquidation et distributions cachées de bénéfices. Les allégements prévus au présent article s'appliquent pour autant que l'État dont la société débitrice est résidente impose les prestations sus-mentionnées comme les dividendes. Il n'est aucunement déterminant que ces prestations aient pour origine des bénéfices sociaux de l'exercice ou proviennent, par exemple, des réserves, c'est-à-dire des bénéfices des exercices antérieurs. Normalement, les distributions faites par une société qui réduisent l'importance des droits des associés ne sont pas considérées comme des dividendes. C'est ainsi que n'en sont pas les paiements qui se ramènent à un remboursement de capital sous quelque forme que ce soit. »

Correspond au paragraphe 27 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 28 a été renuméroté paragraphe 29 (voir historique du paragraphe 29) et le paragraphe 27 a été renuméroté paragraphe 28 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 27 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 39 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 27 a été amendé et renuméroté paragraphes 10 et 11 (voir historique du paragraphe 10) et le paragraphe 39 a été amendé et renuméroté paragraphe 27 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 39 se lisait comme suit :

> « 39. Sont considérés comme dividendes non seulement les distributions de bénéfices chaque année par l'assemblée générale, mais encore les autres avantages appréciables en argent, tels que actions gratuites, bonus, bénéfices de liquidation et distributions cachées de bénéfices. Les allégements prévus au présent article s'appliquent pour autant que l'État dont la société débitrice est résident impose les prestations susmentionnées comme les dividendes. »

Paragraphe 29 : Correspond au paragraphe 28 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 29 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 30 (voir historique du paragraphe 30) et le paragraphe 28 a été renuméroté paragraphe 29 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 28 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 28 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 28 a été amendé et renuméroté paragraphe 13 (voir historique du paragraphe 13) et un nouveau paragraphe 28 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 30 : Correspond au paragraphe 29 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 30 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 31 (voir historique du paragraphe 31) et le paragraphe 29 a été renuméroté paragraphe 30 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 30 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 29 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 29 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 29 a été amendé et renuméroté paragraphe 14 (voir historique du paragraphe 14) et un nouveau paragraphe 29 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 31 : Correspond au paragraphe 30 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 31 a été renuméroté paragraphe 32 (voir historique du paragraphe 32) et le paragraphe 30 a été renuméroté paragraphe 31 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 30 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 30 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 40 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 30 a été amendé et renuméroté paragraphe 18 (voir historique du paragraphe 18) et le paragraphe 40 a été amendé et renuméroté paragraphe 30 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 40 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 40 se lisait comme suit :

> « 40. Certains États estiment que les dividendes, les intérêts et les redevances qui proviennent de sources situées sur leur territoire à des personnes physiques ou morales résidentes d'autres États n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions prises pour éviter leur imposition à la fois dans l'État d'origine et dans l'État du domicile du bénéficiaire, lorsque ce dernier possède un établissement stable dans le premier de ces États. Le paragraphe 4 de l'article ne s'inspire pas d'une telle conception de ce qu'on appelle parfois «la force attractive de l'établissement stable». Il ne stipule pas que les dividendes qui proviennent au résident d'un État contractant d'une source située dans le territoire de l'autre État doivent, par l'effet d'une sorte de présomption légale, être rattachés, même fictivement, à l'établissement stable que ce résident posséderait éventuellement dans ce dernier État, si bien que ledit État n'aurait pas à limiter son imposition en une telle hypothèse. Il se borne à prévoir que, dans l'État d'origine, les dividendes sont imposables dans le cadre de l'établissement stable qui s'y trouve situé et qui est la propriété du bénéficiaire résident de l'autre État s'ils sont produits par des

participations faisant partie de l'actif de l'établissement stable ou s'ils se rattachent effectivement d'une façon ou d'une autre à cet établissement. Dans ce cas, le paragraphe 4 dispense l'État de la source des dividendes de toute limitation prévue à l'article. Les explications qui précèdent rejoignent celles qui sont données aux commentaires de l'article 7 concernant l'imposition des bénéfices des entreprises. »

Paragraphe 32 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 32 se lisait comme suit :

« 32. On a fait valoir que ce paragraphe pourrait donner lieu à des abus sous la forme du transfert d'actions à des établissements stables constitués uniquement à cette fin dans des pays réservant un traitement préférentiel aux revenus de dividendes. Outre que de telles opérations abusives sont de nature à déclencher l'application des dispositions nationales anti-abus, il faut tenir compte du fait qu'un emplacement particulier ne peut constituer un établissement stable que si des activités d'entreprise y sont exercées; de surcroît, l'exigence selon laquelle la participation au capital doit se « rattacher effectivement » à un tel emplacement implique que cette participation doit être réellement rattachée à ces activités. »

Le paragraphe 32 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Le paragraphe 32 a été supprimé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 32 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 32, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, correspondait au paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 32 a été renuméroté paragraphe 33 (voir historique du paragraphe 33) et le paragraphe 31 a été renuméroté paragraphe 32 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 32 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 31 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 31 a été amendé et renuméroté paragraphe 19 (voir historique du paragraphe 19) et et un nouveau paragraphe 31 a été adopté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 32.1 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 32.2 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 33 : Correspond au paragraphe 32 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 33 a été renuméroté paragraphe 34 (voir historique du paragraphe 34) et le paragraphe 32 a été renuméroté paragraphe 33 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 32 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 32 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 41 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 32 a été amendé et renuméroté paragraphe 20 (voir historique du paragraphe 20) et le paragraphe 41 a été amendé et renuméroté paragraphe 32 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 41 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 41 se lisait comme suit :

> « 41. L'article ne traite que des dividendes qu'une société résidente de l'un des États verse à un résident de l'autre État. Toutefois, certains États n'imposent pas seulement les dividendes que verse une société résidente de cet État, mais encore les distributions de bénéfices provenant de cet État, qui sont faites par des sociétés non résidentes. Il va sans dire que chaque État peut imposer les bénéfices qui sont réalisés sur son territoire par des sociétés non résidentes, dans la mesure prévue par la Convention (notamment à l'article 7 concernant l'imposition des bénéfices des entreprises). On ne devrait pas imposer, en plus, les actionnaires de cette société, sauf si ceux-ci sont des résidents de cet État et, pour cette raison, soumis à la souveraineté fiscale de cet État »

Paragraphe 34 : Amendé le 29 avril 2000, en supprimant les mots « base fixe », par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 34 se lisait comme suit :

> « 34. Le paragraphe 5 exclut l'imposition extra-territoriale des dividendes, c'est-à-dire la pratique des États qui imposent les dividendes distribués par une société non résidente en considération du seul fait que les bénéfices sociaux servant à distribuer ces dividendes proviennent de leur territoire (par exemple, sont produits par l'entremise d'un établissement stable situé sur ce territoire). Le problème de l'imposition extra-territoriale ne se pose évidemment pas lorsque le pays de la source des bénéfices sociaux impose les dividendes parce qu'ils sont versés à un actionnaire qui est résident de cet État ou à un établissement stable, ou à une base fixe, situés dans cet État. »

Le paragraphe 34, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, correspondait au paragraphe 33 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 34 a été renuméroté paragraphe 35 (voir historique du paragraphe 35) et le paragraphe 33 a été renuméroté paragraphe 34 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 33 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 33 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 33 a été amendé et renuméroté paragraphe 21 (voir historique du paragraphe 21) et un nouveau paragraphe 33 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 35 : Correspond au paragraphe 34 du Modèle de Convention de 1977tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 35 du Modèle de

Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 36 (voir historique du paragraphe 36) et le paragraphe 34 a été renuméroté paragraphe 35 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 34 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 34 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 34 a été amendé et renuméroté paragraphe 22 (voir historique du paragraphe 22) et un nouveau paragraphe 34 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 36 : Correspond au paragraphe 35 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 36 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 40 (voir historique du paragraphe 40) et le paragraphe 35 a été renuméroté paragraphe 36 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 36 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 35 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 42 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 35 a été amendé et renuméroté paragraphe 23 (voir historique du paragraphe 23) et le paragraphe 42 a été amendé et renuméroté paragraphe 35 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 35 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 42 se lisait comme suit :

> « 42. Le paragraphe 5 reprend la clause qui est déjà contenue dans plusieurs Conventions. Il exclut l'imposition extra-territoriale des dividendes et dispose en outre que les sociétés non résidentes ne doivent pas être soumises à des impôts spéciaux sur les bénéfices non distribués. »

Paragraphe 37 : Amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 37 se lisait comme suit :

> « 37. On pourrait prétendre que, lorsque le pays de résidence du contribuable utilise des dispositions destinées à contrecarrer l'évasion fiscale (comme la législation de la sous-section F aux États-Unis) pour imposer des bénéfices qui n'ont pas été distribués, cela est contraire au paragraphe 5. Toutefois, il faut noter que ce dernier paragraphe ne vise que l'imposition au lieu de la source des revenus et, par conséquent, ne concerne pas l'imposition au lieu de la résidence de l'actionnaire en vertu de dispositions destinées à contrecarrer l'évasion fiscale. En outre, le paragraphe 5 ne concerne que l'imposition de la société et non celle de l'actionnaire. »

Le paragraphe 37 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 37 a été renuméroté paragraphe 41 (voir historique du paragraphe 41) et un nouveau paragraphe 37 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 49 d'un rapport antérieur intitulé « Les conventions préventives de double imposition et l'utilisation de sociétés écran » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986). Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 37 a été déplacé avec ce paragraphe.

Paragraphe 38 : Amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 38 se lisait comme suit :

> « 38. L'application d'une législation destinée à contrecarrer l'évasion fiscale peut cependant présenter des difficultés. Si les revenus sont imputés au contribuable, chaque élément de revenu devra être soumis au régime prévu par les dispositions correspondantes de la Convention (bénéfices industriels ou commerciaux, intérêts, redevances). Si cette somme est traitée comme un dividende réputé, il est clair que le montant imposable provient de la société écran et correspond donc à des revenus ayant leur source dans le pays de ladite société. Mais quant à savoir si le montant imposable doit être considéré alors comme un dividende au sens de l'article 10 ou comme entrant dans la catégorie des « autres revenus » visés à l'article 21, rien n'est moins clair. Certains pays, dans leur législation destinée à contrecarrer l'évasion fiscale, considèrent le montant imposable comme un dividende, si bien qu'une exemption d'impôt prévue par une convention fiscale, comme le « privilège d'affiliation », doit aussi lui être appliquée (cas de l'Allemagne). On peut cependant se demander si cela est requis par la Convention. Si le pays de résidence considère que tel n'est pas le cas, il s'expose au reproche d'empêcher le jeu normal du privilège d'affiliation en imposant par avance le dividende (à titre de dividende réputé). »

Le paragraphe 38 tel qu'il se lisait dans du Modèle de Convention de 1977, a été remplacé le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 38 a été amendé et renuméroté paragraphe 42 (voir historique du paragraphe 42) et un nouveau paragraphe 38 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 50 d'un rapport antérieur intitulé « Les conventions préventives de double imposition et l'utilisation de sociétés écran » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986). Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 38 a été déplacé avec ce paragraphe.

Paragraphe 39 : Amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 39 se lisait comme suit :

> « 39. Lorsque la société écran distribue effectivement des dividendes, les dispositions conventionnelles relatives aux dividendes s'appliquent normalement, car il s'agit de revenus ayant le caractère de dividendes au sens de la Convention. Le pays de la société écran peut donc soumettre le dividende à une retenue à la source. Le pays de résidence de l'actionnaire, lui, appliquera les méthodes normales pour éviter les doubles impositions (en accordant un crédit d'impôt ou une exemption). Ainsi, la retenue à la source sur le dividende ouvrirait droit à un crédit d'impôt dans le pays de l'actionnaire, même si les bénéfices distribués (les dividendes) ont été imposés des années auparavant en application des dispositions destinées à contrecarrer l'évasion. Il est cependant douteux que la Convention oblige à procéder ainsi dans ce cas. La plupart du temps, le dividende en tant que tel est exonéré d'impôt (ayant déjà été imposé en application de la législation destinée à contrecarrer l'évasion fiscale) et l'on pourrait dire que l'octroi d'un crédit d'impôt n'est pas fondé. D'un autre côté, s'il était possible d'éviter d'accorder des crédits d'impôt simplement en imposant par avance le dividende en vertu d'une disposition destinée à contrecarrer l'évasion fiscale, cela irait à l'encontre de l'objet de la convention. Le principe général avancé plus haut recommanderait d'accorder le crédit d'impôt, les modalités pouvant néanmoins dépendre des aspects techniques de ce type de dispositions et des modalités du système d'imputation des impôts étrangers sur l'impôt national, ainsi que des circonstances propres au cas particulier (délai écoulé depuis l'imposition du dividende réputé, par exemple). Cependant, les contribuables qui ont recours à des systèmes artificiels prennent

des risques contre lesquels les autorités fiscales ne peuvent leur accorder une protection intégrale. »

Le paragraphe 39, tel qu'il se lisait dans du Modèle de Convention de 1977, a été remplacé le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 39 a été amendé et renuméroté paragraphe 43 (voir historique du paragraphe 43) et un nouveau paragraphe 39 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 51 d'un rapport antérieur intitulé « Les conventions préventives de double imposition et l'utilisation de sociétés écran » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986). Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 39 a été déplacé avec ce paragraphe.

Paragraphe 40 : Correspond au paragraphe 36 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 40 a été renuméroté paragraphe 44 (voir historique du paragraphe 44) et le paragraphe 36 a été amendé et renuméroté paragraphe 40 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 36 a été déplacé avec ce paragraphe et la note de bas de page se rapportant au titre a été supprimée. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 36, le titre le précédant et la note de bas de page se rapportant à ce titre se lisaient comme suit :

« III. CONSÉQUENCES DES PARTICULARITÉS DES LÉGISLATIONS FISCALES INTERNES DE CERTAINS PAYS[1]

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

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

— l'impôt payé par la société sur les bénéfices distribués est partiellement imputé sur l'impôt personnel de l'actionnaire (Allemagne à partir de 1977 ; Belgique ; Canada ; Danemark à partir de 1977 ; France ; Irlande depuis 1976 ; Royaume-Uni ; Turquie) ;

— les dividendes ne sont frappés que par un seul impôt, les bénéfices distribués n'étant pas imposés dans le chef de la société (Grèce).

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

1 Cette section décrit la situation au l[er] janvier 1977. »

Le paragraphe 36 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 43 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 36 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 24 (voir historique du paragraphe 24) et le paragraphe 43 a été amendé et renuméroté paragraphe 36 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 43 et les titres qui le précédaient se lisaient comme suit :

« IV. SITUATION SPÉCIALE DE CERTAINS PAYS DUE AUX PARTICULARITÉS DE LEURS LÉGISLATIONS FISCALES NATIONALES

A . GÉNÉRALITÉS

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

— l'actionnaire n'est plus imposé pour les dividendes qui lui sont versés par la société, celle-ci ayant déjà été imposée pour les bénéfices distribués ; l'impôt ainsi payé par la société peut être transféré à l'actionnaire (Royaume-Uni, Irlande : voir C ci-après) ;

— c'est l'actionnaire qui acquitte la plus grande partie ou la totalité de l'impôt sur les bénéfices distribués, alors que la société acquitte, pour ces bénéfices, un impôt considérablement réduit, ou est même exonérée de cet impôt (Allemagne, Grèce, modification de la législation proposée aux Pays-Bas, voir D ci-après) ;

— l'impôt payé par la société sur ses bénéfices distribués est partiellement imputé sur l'impôt dû par l'actionnaire (Belgique, voir B ci-après). »

Paragraphe 41 : Correspond au paragraphe 37 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 41 a été renuméroté paragraphe 45 (voir historique du paragraphe 45) et le paragraphe 37 a été renuméroté paragraphe 41 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 37 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 37 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 37 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 37 a été amendé et renuméroté paragraphe 25 (voir historique du paragraphe 25) et un nouveau paragraphe 37 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 42 : Correspond au paragraphe 38 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 42 a été renuméroté paragraphe 46 (voir historique du paragraphe 46) et le paragraphe 38 a été renuméroté paragraphe 42 et amendé, en y remplaçant, dans la dernière ligne, les mots « en 1963 » par « dans le Modèle de Convention », par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 38 a été déplacé avec ce paragraphe et amendé, en supprimant sa dernière partie ainsi qu'une note de bas de page s'y rapportant. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 38, le titre qui le précédait et la note de bas de page se lisaient comme suit :

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

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

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

Le paragraphe 38 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 38 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 38 a été amendé et renuméroté paragraphe 26 (voir historique du paragraphe 26) et un nouveau paragraphe 38 ainsi que le titre le précédant ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 43 : Correspond au paragraphe 39 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 43 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 47 (voir historique du paragraphe 47) et le paragraphe 39 a été amendé et renuméroté paragraphe 43 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 39 a été déplacé avec ce paragraphe et amendé, en supprimant sa dernière partie et la note de bas de page s'y rapportant. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 39, le titre le précédant et la note de bas de page se rapportant à ce titre se lisaient comme suit :

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

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

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

Le paragraphe 39 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 39 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 39 a été amendé et renuméroté paragraphe 27 (voir historique du paragraphe 27) et un nouveau paragraphe 39 et le titre le précédant ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 44 : Correspond au paragraphe 40 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 44 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 48 (voir historique du paragraphe 48) et le paragraphe 40 a été renuméroté paragraphe 44 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 40 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 40 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 40 a été amendé et renuméroté paragraphe 30 (voir historique du paragraphe 30) et un nouveau paragraphe 40 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 40 a été déplacé avec ce paragraphe.

Paragraphe 45 : Correspond au paragraphe 41 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 45 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 49 (voir historique du paragraphe 49) et le paragraphe 41 a été amendé et renuméroté paragraphe 45 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 41 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 41 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 41 du Projet de Convention de 1963 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 41 a été amendé et renuméroté paragraphe 32 (voir historique du paragraphe 32) et un nouveau paragraphe 41 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 46 : Correspond au paragraphe 42 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 46 du Modèle de Convention de 1977 et le titre qui le précédait ont été supprimés et le paragraphe 42 a été amendé et renuméroté paragraphe 46 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 42 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 42 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 42 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 42 a été amendé et renuméroté paragraphe 35 (voir historique du paragraphe 35) et un nouveau paragraphe 42 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'à leur suppression le 23 juillet 1992, le paragraphe 46 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« *Cas de la Turquie*

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

mieux les sacrifices et les avantages que la convention entraîne pour chaque État contractant. »

Le paragraphe 46 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 46 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date le paragraphe 46 et le titre le précédant ont été supprimés et un nouveau paragraphe 46 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 46 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« B. BELGIQUE

46. En Belgique, la société distributrice des dividendes est assujettie normalement à l'impôt des sociétés sur ses bénéfices distribués. Dans les mains de l'actionnaire personne physique les dividendes sont soumis à l'impôt des personnes physiques, mais l'actionnaire dispose d'un crédit d'impôt égal à la moitié de l'impôt payé par la société. Dans le chef d'une société actionnaire, le montant net des dividendes perçus est déduit des bénéfices imposables dans la mesure où il s'y retrouve et il échappe ainsi à l'impôt des sociétés. Etant donné l'octroi à l'actionnaire d'un crédit d'impôt égal à la moitié de l'impôt des sociétés, la Belgique estime que ce crédit d'impôt doit être laissé en dehors du champ d'application de la limite de 15% et que la base taxable à 15'% doit comprendre ce crédit d'impôt (impôt de distribution calculé à 15% sur 85/70 du dividende décrété). »

Paragraphe 47 : Correspond au paragraphe 43 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 47 a été amendé et renuméroté paragraphe 50 (voir historique du paragraphe 50) et le paragraphe 43 a été renuméroté paragraphe 47 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 47 a été supprimé et le titre qui précédait le paragraphe 43 a été amendé. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le titre précédant le paragraphe 43 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 43 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 43 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 43 a été amendé et renuméroté paragraphe 36 (voir historique du paragraphe 36) et un nouveau paragraphe 43 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 48 : Correspond au paragraphe 44 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 48 a été amendé et renuméroté paragraphe 51 (voir historique du paragraphe 51), le paragraphe 44 a été amendé et renuméroté paragraphe 48 et la note de bas de page se rapportant au paragraphe 44 a été supprimée par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 44 et sa note de bas de page se lisaient comme suit :

« 44. Le taux de crédit, exprimé en fraction du dividende déclaré, est de 9/16 en Allemagne, 46 pour cent en Belgique (où on l'appelle crédit d'impôt), 33 1/3 pour cent au Canada, environ 15 pour cent au Danemark, 50 pour cent en France (où on l'appelle avoir fiscal), 7/13 en Irlande, 35/65 au Royaume-Uni et 15/60 en Turquie. Le droit interne des États considérés ne comporte pas l'application du crédit d'impôt

au plan international et le crédit est réservé à leurs résidents et aux seuls dividendes de source nationale[1]. Toutefois, par des conventions récentes, certains États ont étendu le bénéfice du crédit d'impôt aux résidents d'État co-contractants.

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

Le paragraphe 44 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 44 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 44 a été supprimé et un nouveau paragraphe 44 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 44 se lisait comme suit :

« 44. Dans le premier cas, l'impôt est payé par la société puis considéré comme supporté par l'actionnaire ; cette manière de voir confère à l'impôt un caractère double. L'impôt frappe les bénéfices de la société mais touche aussi le calcul de l'impôt dû par l'actionnaire. Ce double caractère apparaît de façon particulièrement évidente lorsque l'impôt n'est perçu que sur les bénéfices distribués. La constatation faite ci-dessus reste valable même si, à part l'impôt qui est dû par la société, puis considéré comme supporté par l'actionnaire, d'autres impôts sont à la charge du bénéficiaire des dividendes qui est une personne physique (Royaume-Uni et Irlande: surtaxe). »

Paragraphe 49 : Correspond au paragraphe 45 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 49 a été amendé et renuméroté paragraphe 52 (voir historique du paragraphe 52), le paragraphe 45 a été amendé et renuméroté paragraphe 49 et le titre qui le précédait a été supprimé par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 45 et le titre le précédant se lisaient comme suit :

« *Cas de la France et du Royaume-Uni*

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

Le paragraphe 45 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 45 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 45 a été supprimé et un nouveau paragraphe 45 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 45 se lisait comme suit :

« 45. Dans le second cas, l'imposition envisagée relève de l'article sur l'imposition des dividendes. La réduction de cet impôt, telle qu'elle est prévue au présent article, causerait cependant des difficultés à l'Allemagne, aux Pays-Bas et à la Grèce, vu les particularités de leurs législations internes. »

Paragraphe 50 : Correspond au paragraphe 47 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 50 a été amendé et renuméroté paragraphe 53 (voir historique du paragraphe 53), le paragraphe 47 a été amendé et renuméroté paragraphe 50 et le titre qui le précédait a été supprimé par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 47 et le titre le précédant se lisaient comme suit :

« *Cas de la Belgique et du Canada*

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

Le paragraphe 47 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 47 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 47 et le titre qui le précédait ont été supprimés et un nouveau paragraphe 47 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 47 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« C. ROYAUME-UNI, IRLANDE

47. Le Royaume-Uni et l'Irlande ne peuvent pas envisager que l'impôt payé par la société soit remboursé aux actionnaires non résidents de façon à réduire l'impôt qu'ils ont supporté indirectement au montant prévu dans le présent article. Dans les Conventions bilatérales, le Royaume-Uni et l'Irlande renoncent, en règle générale, à percevoir la surtaxe qui est à la charge des actionnaires résidant à l'étranger. En outre, le Royaume-Uni et l'Irlande sont prêts à accorder aux personnes physiques résidant à l'étranger les allégements prévus respectivement à la Section 227 de l'« *Income Tax Act* » britannique de 1952 et à la Section 8 du « Finance Act » irlandais de 1935 (« *proportionate personal allowances* »). Les personnes morales qui résident à l'étranger et sont actionnaires de société résidant au Royaume-Uni ou en Irlande ne devraient, par conséquent, pas bénéficier d'allégements quant aux impôts qui leur ont été transférés. »

Paragraphe 51 : Correspond au paragraphe 48 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 51 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 54 (voir historique du paragraphe 54) et le paragraphe 48 a été amendé et renuméroté paragraphe 51 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 48 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 48 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 48 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 48 et le titre le précédant ont été supprimés et un nouveau paragraphe 48 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril

1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 48 et le titre le précédant se lisaient comme suit :

« D. ALLEMAGNE, GRÈCE, ISLANDE

48. La solution proposée au paragraphe 2 de l'article se fonde sur l'hypothèse qu'une Convention relative aux doubles impositions n'a pas pour objet de supprimer la double imposition économique qui consiste dans le fait qu'un État impose non seulement l'ensemble des bénéfices industriels ou commerciaux d'une société auprès de celle-ci, mais aussi, en sus, les bénéfices distribués sous forme de dividendes auprès de l'actionnaire. Si un État allège ou supprime cette double imposition en imposant très faiblement ou pas du tout auprès de la société la partie du bénéfice à distribuer (parce qu'il impose les distributions de bénéfices entièrement auprès des actionnaires résidant dans son territoire), il doit avoir le droit d'imposer à un taux supérieur à ceux mentionnés au paragraphe 2 les dividendes touchés par un actionnaire résidant à l'étranger. La perception à la source d'un impôt plus élevé constituerait alors une compensation pour le fait que les bénéfices distribués n'ont pas été imposés auprès de la société ou ne l'ont été qu'à un taux réduit. Dans ce cas, il peut également être nécessaire de percevoir à la source un impôt supérieur à ceux que mentionne le paragraphe 2 afin d'éviter que les actionnaires étrangers (ou certains groupes d'actionnaires, par exemple, des sociétés mères étrangères) soient, du point de vue fiscal, placés dans une position plus favorable que les actionnaires résidant dans le pays. Plusieurs États, qui ont conclu des conventions avec ces pays, ont tenu compte de cette particularité de leur législation. »

Paragraphe 52 : Correspond au paragraphe 49 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 52 a été amendé et renuméroté paragraphe 55 (voir historique du paragraphe 55) et le paragraphe 49 a été amendé et renuméroté paragraphe 52 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 49 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 49 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 49 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 49 et le titre le précédant ont été supprimés et un nouveau paragraphe 49 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 49 et le titre le précédant se lisaient comme suit :

« E. APPRÉCIATION DE LA SITUATION

49. On peut avoir différentes opinions quant à la nature exacte des impôts (*cf.* Royaume-Uni, Irlande) qui ne sont pas prélevés auprès de l'actionnaire, mais bien considérés comme supportés par lui. Quelle que soit l'opinion qu'on pourrait défendre, les États qui négocient une Convention de double imposition avec le Royaume-Uni ou l'Irlande gardent la possibilité de décider cas par cas s'ils veulent ou non réduire leurs propres impôts aux taux prévus dans le présent article, en tenant compte des autres concessions que peuvent offrir ces deux pays. »

Paragraphe 53 : Correspond au paragraphe 50 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 53 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 56 (voir historique du paragraphe 56) et le paragraphe 50 a été amendé et renuméroté paragraphe 53 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 50 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 50 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 50 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 50 a été supprimé et un nouveau paragraphe 50 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 50 se lisait comme suit :

« 50. En ce qui concerne la situation de l'Allemagne, de la Belgique, de la Grèce et de l'Islande, le Comité estime qu'un règlement définitif devrait intervenir par voie de négociations bilatérales. »

Paragraphe 54 : Correspond au paragraphe 51 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 54 et le titre qui le précédait ont été supprimés et le paragraphe 51 a été amendé et renuméroté paragraphe 54 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 51 se lisait comme suit :

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

n'encouragerait pas les résidents de l'autre État à acquérir des actions sur son propre territoire. »

Le paragraphe 51 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 51 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 51 et les titres le précédant ont été supprimés et un nouveau paragraphe 51 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 51 et les titres le précédant se lisaient comme suit :

« V. RÉSERVES SUR L'ARTICLE
Paragraphe 2, alinéa (a) (participations)

51. Les *Pays-Bas* font une réserve en ce qui concerne le taux de 5%, estimant que les transferts de bénéfices à l'intérieur d'un groupe d'entreprises doivent être totalement exonérés d'impôts à la source. »

Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'à leur suppression le 23 juillet 1992, le paragraphe 54, le titre le précédant et la note de bas de page s'y rapportant se lisaient comme suit :

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

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

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

Le paragraphe 54 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 54 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 54 a été supprimé et un nouveau paragraphe 54 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 54 a été ajouté. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 54 se lisait comme suit :

« 54. La *France* désire conserver sa liberté d'appréciation tant en ce qui concerne la limitation de la perception que la détermination du pourcentage minimum de la participation. »

Paragraphe 55 : Correspond au paragraphe 52 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 55 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 57 (voir historique du paragraphe 57) et le paragraphe 52 a été amendé et renuméroté paragraphe 55 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de

l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 55 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 52 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 52 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 52 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 52 a été supprimé et un nouveau paragraphe 52 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 52 se lisait comme suit :

> « 52. L'*Espagne* et l'*Italie* font une réserve concernant la participation de 25% prévue. Ils ne peuvent accepter le taux d'impôt de 5% que pour des participations directes d'au moins 51%. »

Paragraphe 56 : Correspond au paragraphe 53 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992,. A cette date, le paragraphe 56 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 58 (voir historique du paragraphe 58) et le paragraphe 53 a été renuméroté paragraphe 56 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 53 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 53 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 53 a été supprimé et un nouveau paragraphe 53 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 53 se lisait comme suit :

> « 53. Le *Portugal* fait une réserve en ce qui concerne le taux d'impôt de 5% prévu. Il ne peut accepter, dans l'article même, qu'un taux d'impôt de 10%, mais se déclare prêt à envisager une réduction de ce pourcentage dans ses négociations bilatérales. »

Paragraphe 57 : Supprimé, ainsi que le titre qui le précédait, le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 57 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

> « *État à régime particulier (Grèce)*
>
> 57. Dans le système grec, les bénéfices d'une société sont imposés dans le chef de la société mais la fraction des bénéfices qui est immédiatement ou ultérieurement distribuée aux actionnaires n'est imposée qu'une seule fois, l'impôt acquitté par la société sur cette fraction de son bénéfice lui étant remboursé. »

Le paragraphe 57 tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 correspondait au paragraphe 55 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 57 a été amendé et renuméroté paragraphe 59 (voir historique du paragraphe 59) et le

paragraphe 55 a été renuméroté paragraphe 57 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 57 et le titre qui précédait le paragraphe 55 ont été déplacés avec ces paragraphes.

Le paragraphe 55 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 55 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 55 a été supprimé et un nouveau paragraphe 55 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 55 se lisait comme suit :

> « 55. L'*Allemagne* fait une réserve en ce qui concerne l'application de l'alinéa (a) dans certains cas où il ne semble pas nécessaire de réduire son imposition à la source au-dessous de 15% en vue d'éviter une imposition élevée en cascade. »

Paragraphe 58 : Supprimé le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 58 se lisait comme suit :

> « 58. La *Grèce* n'imposant pas les bénéfices distribués dans le chef de la société, le Comité lui reconnaît le droit d'imposer à la source les dividendes distribués par ses sociétés à un taux supérieur à ceux qui sont prévus au paragraphe 2. La limite à prévoir dans ce cas doit être fixée par négociations bilatérales, en ayant égard aux particularités propres à chaque situation, par exemple, au niveau respectif des impôts dans les deux États, aux sacrifices budgétaires consentis par les deux États, etc. »

Le paragraphe 58, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 56 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 58 a été amendé et renuméroté paragraphe 60 (voir historique du paragraphe 60) et le paragraphe 56 a été renuméroté paragraphe 58 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 56 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 56 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 56 a été supprimé et un nouveau paragraphe 56 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 56 se lisait comme suit :

> « 56. La *Belgique* fait une réserve sur les dispositions de l'alinéa *a*), car, en ce qui concerne le régime des filiales, elle n'a, jusqu'à présent, fait aucune concession spéciale pour les participations inférieures à 90%. Les Conventions passées avec le Royaume-Uni et avec la Suède contiennent une solution particulière (assez compliquée) en faveur des filiales contrôlées à 90% au moins : lorsqu'une société britannique ou suédoise possède au moins 90% du capital d'une société belge par actions, la charge globale de la taxe mobilière et de la contribution nationale de crise afférentes aux dividendes distribués à la société mère est limitée au montant du supplément de taxe professionnelle qui serait dû s'il n'y avait pas eu distribution de dividendes. Au surplus, étant donné la modification de sa législation (loi du 20 novembre 1962), la Belgique désire conserver sa liberté d'action en ce qui concerne le régime des participations (sociétés-mères et filiales). »

Paragraphe 59 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 59 se lisait comme suit :

> « 59. Les développements consacrés ci-dessus aux dividendes payés à des personnes physiques sont, en général, applicables aux dividendes payés à des sociétés qui détiennent moins de 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes. Par ailleurs, le Comité des affaires fiscales n'a pas traité, dans le cadre des Commentaires, le problème particulier des dividendes payés à des organismes de placement collectif (société d'investissement ou fonds de placement). »

Le paragraphe 59, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 57 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 59 a été renuméroté paragraphe 61 (voir historique du paragraphe 61) et le paragraphe 57 a été renuméroté paragraphe 59 et amendé, en supprimant une note de bas de page s'y rapportant, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 57 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, la note de bas de page du paragraphe 57 se lisait comme suit :

> « 1 Ce problème fait l'objet d'autres travaux du Comité des affaires fiscales. »

Le paragraphe 57 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 57 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 57 et le titre le précédant ont été supprimés et un nouveau paragraphe 57 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 57 et le titre le précédant se lisaient comme suit :

> « *Paragraphe 2, alinéa* a) *et alinéa* b)
>
> 57. La *Turquie* ne peut accepter un taux d'impôt inférieur à 20%. »

Paragraphe 60 : Correspond au paragraphe 58 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 60 a été renuméroté paragraphe 62 (voir historique du paragraphe 62) et le paragraphe 58 a été renuméroté paragraphe 60 et amendé, en y remplaçant le renvoi au paragraphe 39 par un renvoi au paragraphe 42, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 58 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 58 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 58 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 58 a été amendé et renuméroté paragraphe 70 (voir historique du paragraphe 70) et un nouveau paragraphe 58 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 61 : Correspond au paragraphe 59 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 61 a été renuméroté paragraphe 63 (voir historique du paragraphe 63) et le paragraphe 59 a été renuméroté paragraphe 61 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment le titre qui précédait le paragraphe 61 a été amendé et déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 59 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 59 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 59 a été supprimé et un nouveau paragraphe 59 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du

Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 59 a été inséré avant le paragraphe 77. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 59 se lisait comme suit :

« 59. À propos du paragraphe 3 de l'article, eu égard au fait que la loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus exclut les boni de liquidation de la catégorie des revenus mobiliers pour les soumettre à une cotisation spéciale au titre d'impôt des sociétés, la *Belgique* réserve sa position en ce qui concerne la perception :

a) de la cotisation spéciale prévue par la loi nouvelle en cas de rachat de leurs actions ou parts par les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions ainsi que par les sociétés, associations, établissements ou organismes quelconques constitués en Belgique autrement que sous l'une des formes prévues au Code de Commerce ;

b) de la cotisation spéciale prévue par la même loi en cas de partage de l'avoir social des personnes morales visées à l'alinéa (a) ci-dessus ou des sociétés de personnes qui n'auront pas opté pour l'assujettissement de leurs bénéfices à l'impôt des personnes physiques dans le chef des associés.

Cette réserve est dictée par la considération que les cotisations spéciales prémentionnées constituent une imposition forfaitaire de la personne morale, laquelle imposition libère les actionnaires ou associés de tout impôt personnel sur les gains en capital ou sur les distributions de bénéfices dont il est ici question. La Belgique estime que lesdites cotisations spéciales ne tombent pas sous le coup des limitations prévues en ce qui concerne l'impôt de distribution frappant les dividendes. »

Paragraphe 62 : Correspond au paragraphe 60 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 62 a été renuméroté paragraphe 64 (voir historique du paragraphe 64) et le paragraphe 60 a été renuméroté paragraphe 62 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 62 a été amendé et déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 60 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 60 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 60 a été amendé et renuméroté paragraphe 79 (voir historique du paragraphe 79) et un nouveau paragraphe 60 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment le titre qui précédait le paragraphe 60 a été déplacé avec ce paragraphe.

Paragraphe 63 : Correspond au paragraphe 61 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 63 a été renuméroté paragraphe 65 (voir historique du paragraphe 65) et le paragraphe 61 a été renuméroté paragraphe 63 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 63 a été amendé et déplacé avec ce paragraphe et le titre qui précédait le paragraphe 61 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le titre précédant le paragraphe 61 se lisait comme suit :

« 1. *Système classique dans l'État de la filiale*
(États du type A — paragraphe 38 ci-dessus) »

Le paragraphe 61 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 61 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 61 a été amendé et renuméroté paragraphe 81 (voir historique du paragraphe 81) et un

nouveau paragraphe 61 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment le titre qui précédait le paragraphe 61 a été inséré avant le paragraphe 80.

Paragraphe 64 : Correspond au paragraphe 62 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 64 a été renuméroté paragraphe 66 (voir historique du paragraphe 66) et le paragraphe 62 a été renuméroté paragraphe 64 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment le titre qui précédait le paragraphe 62 a été amendé et déplacé avec ce paragraphe. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le titre précédant le paragraphe 62 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 62 et le titre le précédant ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 65 : Correspond au paragraphe 63 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 65 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 67 (voir historique du paragraphe 67) et le paragraphe 63 a été renuméroté paragraphe 65 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment le titre qui précédait le paragraphe 63 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le titre précédant le paragraphe 63 se lisait comme suit :

« 3. *Système d'imputation dans l'État de la filiale*
(États du type C — paragraphes 43 et suivants) »

Le paragraphe 63 et le titre le précédant ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 66 : Correspond au paragraphe 64 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 66 a été supprimé et le paragraphe 64 a été renuméroté paragraphe 66 et amendé, en supprimant une note de bas de page s'y rapportant, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 66 a été inséré avant le paragraphe 68. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, la note de bas de page se rapportant au paragraphe 64 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 64 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'à sa suppression le 23 juillet 1992, le paragraphe 66 se lisait comme suit :

« 66. Le *Portugal* souhaite faire une observation sur le paragraphe 28 ci-dessus. En effet, les gains provenant de l'augmentation du capital des sociétés qui ont leur siège ou leur siège de direction effective au Portugal, quand l'augmentation résulte de l'incorporation de réserves ou de l'émission d'actions, sont imposés, d'après le droit interne portugais, comme des plus-values. Dans ses conventions bilatérales,

le Portugal inclut d'habitude à l'article 13 une disposition qui lui accorde le droit d'imposer ces gains. »

Le paragraphe 66 et le titre le précédant ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 67 : Correspond au paragraphe 65 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 67 a été amendé et renuméroté paragraphe 68 (voir historique du paragraphe 68) et le paragraphe 65 a été renuméroté paragraphe 67 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 65 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 67.1 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Application des conventions fiscales aux sociétés de placement immobilier » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 67.2 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Application des conventions fiscales aux sociétés de placement immobilier » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 67.3 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Application des conventions fiscales aux sociétés de placement immobilier » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 67.4 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Application des conventions fiscales aux sociétés de placement immobilier » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 67.5 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Application des conventions fiscales aux sociétés de placement immobilier » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 67.6 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Application des conventions fiscales aux sociétés de placement immobilier » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 67.7 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Application des conventions fiscales aux sociétés de placement immobilier » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 68 : Correspond au paragraphe 67 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 68 a été amendé et renuméroté paragraphe 69 (voir historique du paragraphe 69) et le paragraphe 67 a été amendé et renuméroté paragraphe 68 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment,

les titres qui précédaient le paragraphe 68 ont été déplacés avec ce paragraphe et le titre qui précédait le paragraphe 66 a été inséré au-dessus du paragraphe 68. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 67 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 67 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 68.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 68.2 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 69 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 69 se lisait comme suit :

> « 69. La *Nouvelle-Zélande* se réserve le droit d'imposer, à un taux de 15 pour cent, les dividendes payés par une société qui est un résident de Nouvelle-Zélande. »

Le paragraphe 69 a été amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 69 se lisait comme suit :

> « 69. La *Nouvelle-Zélande* se réserve le droit d'imposer, à un taux de 15 pour cent, les dividendes payés par une société qui est un résident de Nouvelle-Zélande aux fins de son imposition. »

Le paragraphe 69 a été antérieurement remplacé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 69 se lisait comme suit :

> « 69. L'*Australie* se réserve le droit d'imposer, à un taux au moins égal à 15 pour cent, les dividendes payés par une société qui est un résident de l'Australie aux fins de son imposition. »

Le paragraphe 69, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, correspondait au paragraphe 68 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 69 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 70 (voir historique du paragraphe 70) et le paragraphe 68 a été renuméroté paragraphe 69 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, les titres qui précédaient le paragraphe 68 ont été déplacés avec ce paragraphe.

Le paragraphe 68 et le titre le précédant ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 70 : Supprimé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 70 se lisait comme suit :

> « 70. La *Nouvelle-Zélande* fait une réserve sur les dispositions de l'aliéna *a*) afin de conserver sa liberté d'action en ce qui concerne le régime des participations (sociétés mères et filiales). »

Le paragraphe 70, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, correspondait au paragraphe 69 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 70 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 71 (voir historique du paragraphe 71) et le paragraphe 69 a été amendé et renuméroté paragraphe 70 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 69 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 69 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

C (10)

Paragraphe 71 : Supprimé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 71 se lisait comme suit :

« 71. Le *Canada* se réserve le droit d'appliquer un taux de retenue à la source de 10 pour cent en ce qui concerne le régime des participations (sociétés-mères et filiales). »

Le paragraphe 71, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, correspondait au paragraphe 70 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 71 a été renuméroté paragraphe 72 et le paragraphe 70 a été renuméroté paragraphe 71 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 70 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 70 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 58 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 58 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 70 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 58 se lisait comme suit :

« 58. Le *Canada* fait une réserve concernant le second paragraphe de l'article. »

Paragraphe 72 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 72 se lisait comme suit :

« 72. Les *États-Unis* se réservent le droit de prévoir que les actionnaires d'entités transparentes n'auront pas droit au taux pour les dividendes directs même s'ils se qualifient (sur la base de leur participation). »

Le paragraphe 72, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, correspondait au paragraphe 71 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 72 a été renuméroté paragraphe 73 (voir historique du paragraphe 73) et le paragraphe 71 a été renuméroté paragraphe 72 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 71 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 71 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 73 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 73 se lisait comme suit :

> « 73. L'*Italie* fait une réserve sur la participation de 25 pour cent prévue et ne peut accepter le taux d'impôt de 5 pour cent que pour des participations directes supérieures à 50 pour cent. »

Le paragraphe 73, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 72 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 73 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 74 (voir historique du paragraphe 74) et le paragraphe 72 a été renuméroté paragraphe 73 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 72 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 74 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 74 avait été supprimé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 74 se lisait comme suit :

> « 74. Les *Pays-Bas* font une réserve sur le taux de 5 pour cent, estimant que les transferts de bénéfices à l'intérieur d'un groupe d'entreprises doivent être totalement exonérés d'impôt à la source. »

Le paragraphe 74, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, correspondait au paragraphe 73 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 74 a été renuméroté paragraphe 75 (voir historique du paragraphe 75) et le paragraphe 73 du Modèle de 1977 a été renuméroté paragraphe 74 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 73 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 75 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant Israël à la liste des pays faisant cette observation, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 75 se lisait comme suit :

> « 75 Le *Mexique*, le *Portugal* et la *Turquie* font une réserve sur les taux d'impôt prévus au paragraphe 2. »

Le paragraphe 75 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000, en supprimant la seconde phrase, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 75 se lisait comme suit :

> « 75. Le *Portugal*, le *Mexique* et la *Turquie* font une réserve sur les taux d'impôt prévus au paragraphe 2. Le Mexique s'efforcera d'appliquer une taux zéro à tous les dividendes, car il n'impose pas les bénéfices dans les mains des actionnaires mais impose uniquement les bénéfices au niveau des entreprises. »

Le paragraphe 75 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil

de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 75 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 75, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, correspondait au paragraphe 74 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 75 a été renuméroté paragraphe 76 (voir historique du paragraphe 76) et le paragraphe 74 a été renuméroté paragraphe 75 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 74 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 76 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Le paragraphe 76 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010 a été supprimé par le rapport le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 76 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 76, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 22 juillet 2010, correspondait au paragraphe 75 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 76 a été amendé et renuméroté paragraphe 77 (voir historique du paragraphe 77) et le paragraphe 75 a été renuméroté paragraphe 76 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 75 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 77 : Ajouté le 23 octobre 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Le paragraphe 77 a été antérieurement supprimé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 77 se lisait comme suit :

« 77. La *Turquie* réserve sa position sur les taux d'imposition visés au paragraphe 2. »

Le paragraphe 77, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, correspondait au paragraphe 76 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 77 a été amendé et renuméroté paragraphe 78 (voir historique du paragraphe 78) et le paragraphe 76 a été amendé et renuméroté paragraphe 77 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 77 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 76 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 76 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 78 : Amendé le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994.

Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 78 se lisait comme suit :

> « 78. La *Belgique* se réserve de compléter la définition des dividendes du paragraphe 3 de manière à couvrir expressément les revenus de capitaux investis par les associés dans les sociétés belges de personnes même si ces revenus sont attribués sous la forme d'intérêts. »

Le paragraphe 78, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, correspondait au paragraphe 77 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 78 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé et le paragraphe 77 a été amendé et renuméroté paragraphe 78 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 77 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 77 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 77 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait antérieurement le paragraphe 59 a été inséré avant ce nouveau paragraphe 77.

Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'à sa suppression le 23 juillet 1992, le paragraphe 78 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 78 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 79 : Remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 79 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 82 (voir historique du paragraphe 82) et le nouveau paragraphe 79 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 79 a été déplacé avec ce paragraphe.

Paragraphe 80 : Amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant le Mexique comme pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 80 se lisait comme suit :

> « 80. La *France* se réserve de compléter la définition des dividendes du paragraphe 3 de manière à couvrir tous les revenus soumis au régime fiscal des distributions. »

Le paragraphe 80 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 80 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé et un nouveau paragraphe 80 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 80 a été inséré au-dessus du paragraphe 83. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 80 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 80 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 81 : Amendé le 22 juillet 2010, en supprimant l'Espagne de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 81 se lisait comme suit :

« 81. Le *Canada*, l'*Allemagne* et l'*Espagne* se réservent le droit d'élargir la définition des dividendes au paragraphe 3 afin d'y inclure certains paiements d'intérêts qui sont considérés comme distributions de dividendes au regard de leur législation nationale. »

Le paragraphe 81 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en supprimant l'Irlande de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 81 se lisait comme suit :

« 81. Le *Canada*, l'*Allemagne*, l'*Irlande* et l'*Espagne* se réservent le droit d'élargir la définition des dividendes au paragraphe 3 afin d'y inclure certains paiements d'intérêts qui sont considérés comme distributions de dividendes au regard de leur législation nationale. »

Le paragraphe 81 a été antérieurement amendé le 31 mars 1994, en supprimant le Portugal de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 81 se lisait comme suit :

« 81. Le *Canada*, l'*Allemagne*, l'*Irlande*, le *Portugal* et l'*Espagne* se réservent le droit d'élargir la définition des dividendes au paragraphe 3 afin d'y inclure certains paiements d'intérêts qui sont considérés comme distributions de dividendes au regard de leur législation nationale. »

Le paragraphe 81 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 81 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 84 (voir historique du paragraphe 84) et un nouveau paragraphe 81 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 81.1 : Ajouté le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994.

Paragraphe 81.2 : Amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant le Chili à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 81.2 se lisait comme suit :

« 81.2 Le *Luxembourg* se réserve le droit d'étendre la définition des dividendes du paragraphe 3 afin de couvrir certains paiements qui sont traités comme des distributions par sa législation nationale. »

Le paragraphe 81.2 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 82 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Le paragraphe 82 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010 a été supprimé par le rapport, ainsi que le titre qui le précédait, le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 82 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« *Paragraphe 4*

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

Le paragraphe 82 correspondait au paragraphe 79 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 82 a été supprimé et le paragraphe 79 a été renuméroté paragraphe 82 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 79 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 79 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 60 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 60 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 79 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 60 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 60 se lisait comme suit :

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

Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'à suppression le 23 juillet 1992, le paragraphe 82 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 82 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 82.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 83 : Amendé le 28 janvier 2003, par l'ajout d'une seconde phrase, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 83 se lisait comme suit :

« 83. Le *Canada* et les *États-Unis* se réservent le droit de prélever leur impôt de succursale sur les revenus d'une société imputables à un établissement stable situé dans ce pays. »

Le paragraphe 83 a été antérieurement amendé le 31 mars 1994, en ajoutant les États-Unis en tant que pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1994

du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 83 se lisait comme suit :

> « 83. Le *Canada* se réserve le droit de prélever son impôt de succursale sur les revenus d'une société imputables à un établissement stable au Canada. »

Le paragraphe 83 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 83 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé et un nouveau paragraphe 83 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 80 a été inséré avant le paragraphe 83. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 83 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 83 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 84 : Supprimé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 84 se lisait comme suit :

> « 84. En vue de rapprocher le traitement fiscal des établissements stables et des filiales, la *France* désire conserver la possibilité d'appliquer les dispositions de sa législation selon lesquelles les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères sont considérés comme distribués à des actionnaires non-résidents et sont imposés en conséquence. Elle est toutefois prête à réduire, dans les conventions bilatérales, le taux de l'imposition prévu par sa législation. »

Le paragraphe 84, tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, correspondait au paragraphe 81 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 84 a été renuméroté paragraphe 86 (voir historique du paragraphe 86) et le paragraphe 81 a été amendé et renuméroté paragraphe 84 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 81 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 81 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 61 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 61 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 81 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 61 a été inséré au-dessus du paragraphe 80. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 61 se lisait comme suit :

> « 61. La *France* déclare ne pouvoir donner son adhésion sans réserve aux dispositions contenues dans ce paragraphe eu égard à la structure de sa législation fiscale qui prévoit l'imposition des établissements stables français des sociétés de capitaux étrangères dans les mêmes conditions que les sociétés nationales. »

Paragraphe 85 : Remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 85 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé et un nouveau paragraphe 85 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 85 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 85 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 86 : Supprimé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 86 se lisait comme suit :

> « 86. Les *États-Unis* se réservent le droit de prélever leur impôt sur les bénéfices accumulés et sur les sociétés-holdings de particuliers, afin d'empêcher l'évasion fiscale. »

Le paragraphe 86, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, correspondait au paragraphe 84 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 84 a été renuméroté paragraphe 86 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 84 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

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

I. Remarques préliminaires

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

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

3. Une formule réservant l'imposition exclusive des intérêts soit à l'État de résidence du bénéficiaire, soit à l'État de la source, ne peut être assurée de recueillir l'assentiment général. C'est pourquoi une solution de conciliation a été retenue. Elle prévoit que les intérêts sont imposables dans l'État de résidence, mais elle laisse à l'État de la source le droit d'appliquer un impôt si sa législation le prévoit ; s'agissant d'une faculté, l'État de la source peut renoncer à tout prélèvement fiscal sur les intérêts payés à des non-résidents. S'il use de son droit d'imposition, l'exercice de ce droit comporte toutefois une limitation résultant de la fixation d'un plafond que son imposition ne pourra

dépasser ; mais il va sans dire que les États contractants peuvent convenir d'une imposition encore plus réduite dans l'État de la source. Le sacrifice que ce dernier État acceptera de consentir dans de telles conditions sera compensé par l'allégement que l'État de résidence accordera pour tenir compte de l'impôt perçu dans l'État de la source (voir article 23 A ou 23 B).

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

C (11)

(Amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

II. Commentaires des dispositions de l'article

Paragraphe 1

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

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

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

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

7. Le paragraphe 2 réserve un droit d'imposer les intérêts à l'État d'où ils proviennent ; mais il limite l'exercice de ce droit en fixant un plafond à l'imposition qui ne peut dépasser 10 pour cent. Ce taux paraît constituer un maximum raisonnable, si l'on veut bien remarquer que l'État de la source est déjà habilité à imposer les bénéfices ou les revenus produits sur son territoire par les investissements financés à l'aide de capitaux d'emprunt. Les États

contractants peuvent convenir d'un taux inférieur ou même de l'imposition exclusive dans l'État de résidence du bénéficiaire des intérêts par voie de négociations bilatérales pour tous les versements d'intérêts ou, ainsi qu'il est indiqué ci-dessous, pour certaines catégories spécifiques d'intérêts.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

7.1 Dans certains cas, l'approche adoptée au paragraphe 2, qui consiste à autoriser l'imposition à la source des versements d'intérêts, peut constituer un obstacle aux échanges internationaux ou peut être considérée comme inappropriée pour d'autres raisons. Par exemple, lorsque le bénéficiaire a fait appel au crédit pour financer l'opération qui procure les intérêts, il ne réalise sous forme d'intérêts qu'un bénéfice bien inférieur au montant nominal encaissé; si les intérêts qu'il verse sont égaux ou supérieurs aux intérêts qu'il perçoit, il y aura soit aucun bénéfice soit même une perte. Dans ce cas, le problème ne peut être résolu par l'État de résidence dans la mesure où l'impôt qui sera prélevé dans cet État sera faible ou nul puisque le bénéficiaire y sera imposé sur les bénéfices nets tirés de la transaction. Ce problème se pose parce que l'impôt dans l'État de la source est généralement prélevé sur le montant brut des intérêts indépendamment des dépenses encourues pour les obtenir. Pour échapper à ce problème, les créanciers auront tendance, en pratique, à transférer sur le débiteur la charge de l'impôt prélevé par l'État de la source sur les intérêts et par conséquent à augmenter le taux de l'intérêt réclamé au débiteur, pour lequel la charge financière se trouve accrue du montant correspondant à l'impôt dû à l'État de la source.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

7.2 Les États contractants pourraient souhaiter ajouter un paragraphe supplémentaire afin de prévoir l'imposition exclusive de certains intérêts dans l'État de résidence du bénéficiaire. Le préambule de ce paragraphe, qui sera suivi d'alinéas décrivant les différentes catégories d'intérêts soumis à ce traitement (voir ci-dessous) pourrait être rédigé de la manière suivante :

> 3. Nonobstant les dispositions du paragraphe 2, les intérêts mentionnés au paragraphe 1 ne sont imposables que dans l'État contractant dont la personne qui reçoit les intérêts est un résident si le bénéficiaire effectif de ces intérêts est un résident de cet État, et :
>
> *a)* [*description de la catégorie d'intérêt correspondante*] ...

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

7.3 On trouvera ci-après certaines des catégories d'intérêts que les États contractants pourraient souhaiter prendre en compte aux fins du paragraphe 7.2 ci-dessus.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

Intérêts versés à l'État, à ses subdivisions politiques et aux banques centrales

7.4 Certains États s'abstiennent de prélever des impôts sur les revenus tirés par d'autres États et certains organismes détenus à titre exclusif par ces États (une banque centrale établie sous la forme d'une entité distincte, par exemple), au moins dans la mesure où ces revenus sont tirés de fonctions de caractère public. Certains États peuvent accorder cette exonération sur la base de leur interprétation du principe d'immunité des États (voir les paragraphes 6.38 et 6.39 des Commentaires sur l'article 1) ; d'autres peuvent le faire sur la base des dispositions de leur droit interne. Dans leurs conventions bilatérales, beaucoup d'États souhaitent confirmer ou clarifier la portée de ces exonérations en ce qui concerne les intérêts ou accorder une telle exonération lorsqu'elle n'est pas disponible par ailleurs. Les États qui souhaitent le faire peuvent convenir d'inclure ce qui suit dans un paragraphe prévoyant l'exonération de certains intérêts de l'imposition dans l'État de la source :

a) est cet État ou sa banque centrale, l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales ;

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Intérêts versés par un État ou par ses subdivisions politiques

7.5 Lorsque le débiteur des intérêts est l'État lui-même, l'une de ses subdivisions politiques ou un organisme public, l'impôt prélevé à la source risque d'être en fait à la charge de cet État si le prêteur augmente les intérêts pour récupérer l'impôt prélevé à la source. Dans ce cas, le bénéfice que l'État tire de l'imposition des intérêts à la source est éliminé par l'augmentation de ses coûts d'emprunt. Pour cette raison, beaucoup d'États prévoient que ces intérêts sont exonérés d'impôt à la source. Les États qui souhaitent le faire pourraient convenir d'inclure la catégorie suivante d'intérêts dans un paragraphe prévoyant l'exemption de certains intérêts de l'imposition dans l'État de la source :

b) si les intérêts sont versés par l'État dans lequel ils sont générés ou par l'une de ses subdivisions politiques, collectivités locales ou organismes publics ;

Dans cette disposition suggérée, le terme « organisme public » désigne tout organisme du secteur public. Selon leurs législations internes et leur terminologie, certains États pourront préférer utiliser des termes tels que « agence » ou « personne morale de droit public » pour désigner une telle institution.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

Intérêts versés en application de programmes de financement des exportations

7.6 Afin de promouvoir les échanges internationaux, plusieurs États ont mis en place des programmes de financement des exportations ou des agences dont le rôle consiste soit à fournir directement des prêts à l'exportation soit à assurer ou garantir des prêts à l'exportation accordés par des prêteurs commerciaux. Comme ce type de financement bénéficie du soutien financier de l'État, un certain nombre d'États prévoient bilatéralement que les intérêts des prêts couverts par ces programmes sont exempts de l'imposition à la source. Les États qui souhaitent le faire peuvent convenir d'inclure la catégorie suivante d'intérêts dans un paragraphe prévoyant l'exemption de certains intérêts de l'imposition dans l'État de la source :

c) si l'intérêt est versé au titre d'un prêt, d'une créance ou d'un crédit qui est dû à cet État ou consenti, accordé, garanti ou assuré par lui ou par l'une de ses subdivisions politiques, collectivités locales ou agences de financement des exportations ;

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

Intérêts versés aux institutions financières

7.7 Le problème décrit au paragraphe 7.1, qui se pose essentiellement du fait que l'impôt est généralement perçu par l'État de la source sur le montant brut des intérêts et ne tient donc pas compte du montant réel des revenus tirés de la transaction au titre de laquelle l'intérêt est versé, est particulièrement important dans le cas des institutions financières. Par exemple, une banque affecte généralement aux crédits qu'elle accorde des fonds qu'elle a empruntés et, en particulier, qu'elle a reçus en dépôt. Comme l'État de la source, lorsqu'il détermine le montant de l'impôt dû sur les intérêts, ne tient généralement pas compte des frais financiers de la banque, le montant de l'impôt peut empêcher la transaction d'avoir lieu à moins qu'il ne soit pris en charge par le débiteur. Pour cette raison, beaucoup d'États prévoient que les intérêts versés à une institution financière telle qu'une banque sont exonérés de tout impôt à la source. Les États qui souhaitent le faire peuvent convenir d'inclure ce qui suit dans un paragraphe prévoyant l'exemption d'impôts de certains intérêts dans l'État de la source :

d) est une institution financière ;

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

Intérêts sur les ventes à crédit

7.8 Les inconvénients décrits au paragraphe 7.1 se produisent souvent dans le cas des ventes à crédit d'équipements et d'autres ventes commerciales à

crédit. En pareil cas, le fournisseur ne fait très souvent que répercuter sur l'acheteur, sans aucune hausse, le prix du crédit qu'il a lui-même obtenu d'une banque ou d'un organisme de financement des exportations. Dans ces cas, l'intérêt est plutôt un élément du prix que le revenu d'un placement de capital. En fait, dans de nombreux cas, l'intérêt qui est compris dans le montant des traites à payer sera difficile à distinguer du prix de vente réel. Les États pourraient donc souhaiter mentionner les intérêts de ces ventes à crédit dans un paragraphe prévoyant l'exemption d'impôts de certains intérêts dans l'État de la source, ce qu'ils peuvent faire en ajoutant l'alinéa suivant :

e) si l'intérêt est versé au titre d'une dette résultant de la vente à crédit d'un équipement, de marchandises ou de services ;

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

7.9 Les catégories de vente à crédit visées dans la disposition qui est suggérée comprennent non seulement des ventes d'un équipement complet, mais aussi celles qui portent sur des biens isolés destinés à faire partie d'un équipement. Les ventes financées au moyen d'une marge de crédit générale fournie par un vendeur à un client constituent également des ventes à crédit au sens de cette disposition. Par ailleurs il est indifférent que l'intérêt soit stipulé séparément et s'ajoute au prix ou qu'il soit compris dès l'origine dans le prix payable par versements échelonnés.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

Intérêts versés à certaines entités exemptées d'impôt (par exemple les fonds de pension)

7.10 Selon la législation nationale de nombreux États, les fonds de pension et entités similaires sont généralement exemptés d'impôt sur leurs revenus d'investissements. Afin d'assurer la neutralité du traitement applicable aux investissements nationaux et étrangers effectués par ces entités, certains États prévoient bilatéralement que les revenus, y compris les intérêts, que tire une telle entité qui est un résident de l'autre État sont aussi exemptés de l'imposition à la source. Les États qui souhaitent le faire peuvent convenir d'inclure dans leur convention une disposition inspirée de la disposition incluse au paragraphe 69 des Commentaires sur l'article 18.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

7.11 Si les États contractants ne souhaitent pas exempter complètement d'impôt dans l'État de la source la totalité ou une partie des catégories d'intérêts décrites ci-dessus, ils peuvent souhaiter leur appliquer un taux d'imposition plus faible que celui prévu au paragraphe 2 (toutefois, cette solution ne semblerait pas très pratique dans le cas des intérêts versés par un

État, par l'une de ses subdivisions politiques ou par un organisme public). Dans ce cas, le paragraphe 2 pourrait être rédigé de la manière suivante :

> 2. Toutefois, ces intérêts peuvent également être imposés dans l'État contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif des intérêts est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder :
>
> *a)* [*taux minimum d'imposition*] pour cent du montant brut des intérêts dans le cas d'un intérêt versé [*description de la catégorie d'intérêts en question*] ...
>
> *b)* 10 pour cent du montant brut des intérêts dans tous les autres cas.
>
> Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de ces limitations.

Si les États contractants acceptent d'exempter certaines des catégories d'intérêts ci-dessus, cette disposition alternative sera suivie d'un paragraphe 3 rédigé conformément au paragraphe 7.2 ci-dessus.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

7.12 Les États contractants peuvent ajouter aux catégories d'intérêts énumérées dans les paragraphes ci-dessus d'autres espèces d'intérêts sur lesquels la perception d'un impôt dans l'État de la source leur semblerait contre-indiquée.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

8. À toutes fins utiles l'attention est appelée sur le cas où le bénéficiaire effectif des intérêts provenant d'un État contractant est une société résidente de l'autre État contractant dont le capital est en totalité ou en partie détenu par des actionnaires non résidents de ce dernier État, qui, de pratique courante, ne procède pas à la distribution de ses bénéfices sous forme de dividendes et qui jouit d'un régime fiscal privilégié (société privée d'investissement, société écran). La question peut en effet se poser de savoir s'il est justifié d'accorder à cette société, dans l'État de la source des intérêts, la limitation d'impôt prévue au paragraphe 2. Des dérogations spéciales à la règle d'imposition tracée par les dispositions de cet article peuvent éventuellement, à l'occasion de négociations bilatérales, être stipulées pour définir le régime applicable à de telles sociétés.

(Renuméroté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

8.1 *(Renuméroté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)*

8.2 *(Renuméroté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)*

9. La notion de bénéficiaire effectif a été introduite au paragraphe 2 de l'article 11 pour clarifier le sens des mots « payés [...] à un résident » tels qu'ils

sont utilisés au paragraphe 1 de l'article afin de préciser clairement que l'État de la source n'est pas obligé de renoncer au droit d'imposer les revenus d'intérêts uniquement parce que ces revenus ont été payés directement à un résident d'un État avec lequel l'État de la source a conclu une convention.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

9.1 Étant donné que le terme « bénéficiaire effectif » a été ajouté pour résoudre les difficultés susceptibles de résulter de l'utilisation des termes « payés [...] à un résident » au paragraphe 1, il est censé être interprété dans ce contexte et ne pas faire référence à une quelconque signification technique qu'il aurait pu avoir selon le droit interne d'un pays donné (de fait, lorsqu'il a été ajouté au paragraphe, ce terme n'avait pas de signification précise dans le droit de nombreux pays). Par conséquent, le terme « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique (comme le sens que lui attribue le droit des fiducies de nombreux pays de common law[1]), mais doit être entendu dans son contexte, et notamment en lien avec les mots « payés [...] à un résident », et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

10. La réduction ou l'exonération de l'impôt dû au titre d'un élément de revenu est accordée par l'État de la source à un résident de l'autre État contractant afin d'éviter en totalité ou en partie la double imposition qui résulterait de l'imposition concurrente de ce même revenu par l'État de la résidence. Lorsqu'un élément de revenu est payé à un résident d'un État contractant agissant en qualité d'agent ou autre mandataire, il serait contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération de l'impôt du seul fait que le récipiendaire direct du revenu est un résident de l'autre État contractant. Dans cette situation, le récipiendaire direct du revenu a la qualité de résident mais il n'existe pas de risque de double imposition de ce fait puisque le résident n'est pas considéré du point de vue fiscal comme le propriétaire du revenu dans l'État de résidence.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

1 Par exemple, lorsque les fiduciaires d'une fiducie discrétionnaire ne distribuent pas des intérêts réalisés au cours d'une période donnée, ces fiduciaires, agissant en cette qualité (ou la fiducie si elle est reconnue en tant que contribuable distinct), pourraient être les bénéficiaires effectifs de ces revenus aux fins de l'article 11 même s'ils ne sont pas les bénéficiaires effectifs selon le droit des fiducies applicable.

10.1 Il serait également contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération d'impôt à un résident d'un État contractant qui agit, autrement que dans la cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause. Pour ces raisons, le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais »[1] conclut qu'une société relais ne peut pas être considérée normalement comme le bénéficiaire effectif si, bien qu'étant le propriétaire du revenu dans la forme, elle ne dispose dans la pratique que de pouvoirs très limités qui font d'elle un simple fiduciaire ou un simple administrateur agissant pour le compte des parties intéressées.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

10.2 Dans ces différents exemples (agent, mandataire, société relais agissant en qualité de fiduciaire ou d'administrateur), le récipiendaire direct de l'intérêt n'est pas le « bénéficiaire effectif » parce que le droit du récipiendaire d'utiliser l'intérêt et d'en jouir est limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Cette obligation découle habituellement de documents juridiques pertinents, mais peut également exister en raison de faits et de circonstances qui montrent que, fondamentalement, le récipiendaire n'a de toute évidence pas le droit d'utiliser l'intérêt et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Ce type d'obligation ne comprend pas les obligations contractuelles ou légales qui ne dépendent pas de la réception du paiement par le récipiendaire direct, comme les obligations qui ne dépendent pas de la réception du paiement et que le récipiendaire direct peut avoir en sa qualité de débiteur ou de partie à des transactions financières, ou les obligations générales de distribution des régimes de retraite et des organismes de placement collectif pouvant prétendre aux avantages de la Convention en vertu des principes énoncés aux paragraphes 6.8 à 6.34 des Commentaires sur l'article 1. Lorsque le récipiendaire d'un intérêt a effectivement le droit d'utiliser l'intérêt et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne, il est le « bénéficiaire effectif » de cet intérêt. Il convient de souligner que l'article 11 fait référence au bénéficiaire effectif d'un intérêt par opposition au propriétaire de la créance au titre de laquelle l'intérêt est payé, qui peuvent être deux personnes différentes dans certains cas.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

1 Reproduit à la page R(6)-1 du volume II de la version complète du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

10.3 Néanmoins, le fait que le récipiendaire d'un paiement d'intérêt soit considéré comme le bénéficiaire effectif de cet intérêt ne signifie pas que l'allégement fiscal prévu au paragraphe 2 doit être automatiquement accordé. Cet allégement ne doit pas être accordé dans les cas d'utilisation abusive de cette disposition (voir également le paragraphe 8 ci-dessus). Comme l'explique la section intitulée « Usage incorrect de la Convention » dans les Commentaires sur l'article 1, il existe de nombreux moyens de traiter le problème des sociétés relais et, plus généralement, les risques de chalandage fiscal, notamment des dispositions spécifiques anti-abus dans les conventions, les règles générales anti-abus, les règles faisant primer le fond sur la forme et les règles de « substance économique ». Bien que le concept de « bénéficiaire effectif » règle certaines formes d'évasion fiscale (notamment celles qui impliquent l'interposition d'un récipiendaire tenu de céder l'intérêt à une tierce personne), il ne couvre pas d'autres cas de chalandage fiscal et, par conséquent, ne doit pas être considéré comme limitant d'une quelconque façon l'application d'autres approches pour résoudre ces situations.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

10.4 Les explications ci-dessus concernant la signification du terme « bénéficiaire effectif » montrent bien qu'il convient d'opérer une distinction entre le sens qui lui est donné dans le contexte de cet article et le sens différent qui lui a été donné dans le cadre d'autres instruments[1] portant sur la détermination des personnes (en général des personnes physiques) qui exercent le contrôle ultime sur des entités ou des actifs. Ce sens différent du

1 Voir, par exemple, *Groupe d'action financière, Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération – Les Recommandations du GAFI* (OCDE-GAFI, Paris, 2012), qui établissent en détail la norme internationale sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et qui donne la définition suivante du terme bénéficiaire effectif (page 120) : « L'expression bénéficiaire effectif désigne la ou les personnes physiques qui en dernier lieu possèdent ou contrôlent un client et/ou la personne physique pour le compte de laquelle une opération est effectuée. Sont également comprises les personnes qui exercent en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique. » De même, le rapport de 2001 du Groupe de direction de l'OCDE sur le gouvernement d'entreprise, *Au-delà des apparences : l'utilisation des entités juridiques à des fins illicites* (OCDE, Paris, 2001), donne la définition suivante du concept de bénéficiaire effectif (page 16) :
Dans le présent rapport, on entend par « bénéficiaire effectif » la personne physique qui est l'ultime titulaire de la propriété. Dans certaines situations, il faut, pour détecter le bénéficiaire effectif, lever le voile de toute une série de personnes morales ou physiques intermédiaires pour arriver à la personne physique qui est le véritable bénéficiaire. Dans le cas des sociétés de capitaux, la propriété est détenue par les actionnaires ou par les associés. Dans le cas des sociétés de personnes, elle appartient aux associés et aux commanditaires ou commandités. Lorsqu'il s'agit d'une fiducie ou d'une fondation, la propriété effective renvoie aux bénéficiaires, y compris les constituants ou les fondateurs.

terme « bénéficiaire effectif » ne peut pas être retenu dans le contexte de la Convention. De fait, ce sens, qui fait référence à des personnes physiques, n'est pas compatible avec la formulation explicite de l'alinéa *a*) du paragraphe 2 de l'article 10, qui désigne une situation dans laquelle une société est le bénéficiaire effectif d'un dividende. Dans le contexte des articles 10 et 11, le terme « bénéficiaire effectif » vise à résoudre les difficultés posées par l'utilisation des mots « payés à » en lien avec des dividendes et des intérêts, plutôt que les difficultés liées à la propriété des actions ou des créances sur lesquelles des dividendes ou des intérêts sont payés. C'est pourquoi il serait inopportun, dans le contexte de ces articles, d'envisager une signification qui renvoie aux personnes physiques qui exercent « en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique ».[1]

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

11. Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article, la limitation de l'impôt perçu dans l'État de la source reste disponible lorsqu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire situé dans un État contractant ou dans un État tiers est interposé entre le bénéficiaire et l'organisme payeur, mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant (le texte du Modèle de Convention a été modifié en 1995 et en 2014 pour préciser ce point qui a constitué la position constante des États membres).

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

12. Le paragraphe ne se prononce pas sur le mode d'imposition dans l'État de la source. Il laisse donc à cet État la faculté d'appliquer sa législation interne et notamment de prélever l'impôt soit par voie de retenue à la source, soit par voie de rôle. Les questions de procédure ne sont pas réglées dans le présent article. Chaque État doit pouvoir appliquer la procédure prévue par son droit interne (voir cependant le paragraphe 26.2 des Commentaires sur l'article 1). Des questions particulières se posent en relation avec les cas triangulaires (voir le paragraphe 71 des Commentaires sur l'article 24).

(Renuméroté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

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

1 Voir la définition du Groupe d'action financière citée dans la note précédente.

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

(Renuméroté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

15. *(Supprimé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)*

16. *(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)*

17. *(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)*

Paragraphe 3

18. Le paragraphe 3 précise la portée qu'il convient d'attribuer au terme « intérêts » pour l'application du régime d'imposition défini par l'article. Ce terme désigne en général les revenus des créances de toute nature, même si celles-ci sont assorties de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices. L'expression « créances de toute nature » englobe évidemment les dépôts d'espèces et les cautionnements en numéraire, ainsi que les fonds publics et les obligations d'emprunts, bien que ces fonds et obligations soient spécialement mentionnés en raison de leur importance et de certaines particularités qu'ils peuvent comporter. Il est admis, d'une part, que les intérêts de créances hypothécaires entrent dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, encore que certains pays les assimilent à des revenus immobiliers. D'autre part, les créances, et notamment les obligations, donnant un droit de participation aux bénéfices du débiteur ne cessent pas, pour autant, d'être considérées comme des emprunts si du moins le contrat revêt bien dans l'ensemble le caractère d'un prêt à intérêts.

(Amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

19. Normalement, les intérêts provenant d'obligations assorties d'un droit de participation aux bénéfices ne doivent pas être considérés comme des dividendes et, d'autre part, il en est de même pour les intérêts provenant d'obligations convertibles aussi longtemps que les obligations n'ont pas été effectivement converties en actions. Toutefois, il en serait autrement si les fonds prêtés partagent effectivement les risques encourus par les sociétés emprunteuses (voir entre autres le paragraphe 25 des Commentaires sur l'article 10). Dans les situations de sous-capitalisation présumée, il est parfois difficile de distinguer entre les dividendes et les intérêts, et pour écarter toute possibilité de chevauchement entre les catégories de revenus visées respectivement à l'article 10 et à l'article 11, il doit être entendu que le terme « intérêt » employé à l'article 11 ne recouvre pas les éléments de revenu tombant sous l'application de l'article 10.

(Remplacé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

20. En ce qui concerne plus particulièrement les fonds publics et les obligations d'emprunts, le texte précise que les primes et lots attachés à ces titres constituent des intérêts. D'une façon générale, l'intérêt produit par un titre d'obligation et susceptible d'être imposé comme tel dans l'État de la source est tout ce que l'établissement émetteur de l'emprunt verse en sus du montant payé par le souscripteur, donc l'intérêt courant majoré, le cas échéant, de la prime de remboursement ou d'émission. Il s'ensuit que lorsqu'une obligation est émise au-dessus du pair, l'excédent du montant payé par le souscripteur sur le montant remboursable constitue un intérêt négatif qui doit être déduit de l'intérêt déclaré afin de déterminer les intérêts imposables. Par ailleurs, la définition des intérêts ne couvre pas le bénéfice ou la perte qui ne peut pas être attribué à une différence entre ce que l'émetteur a reçu et ce qu'il a payé (comme, par exemple, un bénéfice ou une perte, qui ne représente pas des intérêts courus, un intérêt précompté ou une prime d'émission initiale, qu'un porteur d'obligation telle qu'une obligation d'emprunt réalise par une vente à un tiers ou par le remboursement du principal d'un titre qu'il a acquis auprès d'un porteur précédent pour un montant différent de celui reçu par l'émetteur du titre). Suivant le cas, il peut alors s'agir de bénéfices ou pertes d'entreprise, d'un gain ou d'une perte en capital ou d'un revenu tombant sous l'application de l'article 21.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

20.1 La somme que le vendeur d'une obligation perçoit comprend généralement les intérêts courus, mais non encore exigibles, au moment de la vente de l'obligation. Le plus souvent, l'État de la source n'essayera pas de taxer ces intérêts courus au moment de l'aliénation et imposera uniquement l'acquéreur de l'obligation d'emprunt sur le montant intégral des intérêts payés ultérieurement (on suppose généralement qu'en pareil cas, le prix payé par l'acquéreur pour l'obligation tient compte de la dette fiscale future de l'acquéreur sur les intérêts courus au bénéfice du vendeur au moment de l'aliénation). Toutefois, dans certaines circonstances, certains États imposent le vendeur d'une obligation sur les intérêts courus au moment de l'aliénation (par exemple, lorsqu'une obligation est vendue à une entité non imposable). Ces intérêts courus sont couverts par la définition des intérêts et peuvent donc être imposés par l'État de la source. Dans ce cas, cet État ne devrait pas imposer de nouveau le même montant comme revenu que tire l'acquéreur de l'obligation lorsque les intérêts deviennent exigibles par la suite.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

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

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

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

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

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

21.1 La définition des intérêts dans la première phrase du paragraphe 3 ne s'applique pas normalement aux paiements effectués au titre de certains types d'instruments financiers non traditionnels en l'absence d'une créance sous-jacente (par exemple, swaps de taux d'intérêt). Toutefois, la définition s'appliquera dans la mesure où une créance est présumée exister du fait de l'application d'une règle de primauté du fond sur la forme, d'un principe d'abus de droits ou de toute autre doctrine similaire.

(Ajouté le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 4

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

25. On a fait valoir que ce paragraphe pourrait donner lieu à des abus sous la forme du transfert de prêts à des établissements stables constitués uniquement à cette fin dans des pays réservant un traitement préférentiel aux

intérêts perçus. Outre que de telles opérations abusives sont de nature à déclencher l'application des dispositions nationales anti-abus, il faut tenir compte du fait qu'un emplacement particulier ne peut constituer un établissement stable que si des activités d'entreprise y sont exercées et, ainsi qu'il est expliqué ci-dessous, l'exigence selon laquelle une créance doit se « rattacher effectivement » à un tel emplacement nécessite plus que le simple enregistrement de cette créance dans les documents comptables de l'établissement stable.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

C (11)

25.1 Une créance génératrice d'intérêts se rattache effectivement à un établissement stable et fait donc partie de son actif si la propriété « économique » de cette créance est attribuée à cet établissement stable selon les principes développés dans le rapport du Comité intitulé *Attribution de bénéfices aux établissements stables*[1] (voir en particulier les paragraphes 72 à 97 de la Partie I du rapport) aux fins de l'application du paragraphe 2 de l'article 7. Dans le contexte de ce paragraphe, la propriété « économique » d'une créance signifie l'équivalent de la propriété, aux fins de l'imposition du revenu, d'une entreprise distincte, avec les bénéfices et les charges correspondants (par exemple le droit aux intérêts afférent à la propriété de cette créance et le risque de gains ou pertes liés à l'augmentation ou de la diminution de la valeur de cette créance).

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

25.2 Dans le cas de l'établissement stable d'une entreprise qui exerce des activités d'assurance, la réponse à la question de savoir si une créance se rattache effectivement à l'établissement stable sera donnée en tenant compte des instructions figurant à la Partie IV du rapport du Comité concernant la question de savoir si les revenus ou les gains attribuables à cette créance sont pris en compte dans la détermination du rendement obtenu par l'établissement stable sur le montant des actifs qui lui sont attribués (voir en particulier les paragraphes 165 à 170 de la Partie IV). Ces instructions ayant un caractère général, les autorités fiscales devraient envisager d'appliquer une approche flexible et pragmatique qui tiendrait compte de l'application raisonnable et cohérente par l'entreprise de ces instructions afin d'identifier les actifs spécifiques qui se rattachent effectivement à l'établissement stable.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

1 *Attribution de bénéfices aux établissements stables*, OCDE, Paris, 2010.

Paragraphe 5

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

(Amendé le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

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

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

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

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

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

l'étendre à l'hypothèse *c*).

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

29. Il a été décidé de ne pas traiter ce cas dans la Convention. L'État contractant où résiderait le débiteur n'est donc pas tenu de renoncer à son imposition à la source au profit de l'État tiers où serait situé l'établissement stable pour le compte duquel l'emprunt aurait été contracté et qui supporterait la charge des intérêts. Si ce n'était pas le cas et si l'État tiers ne soumettait pas les intérêts à la charge de l'établissement stable à la retenue à la source, il serait possible d'essayer de se soustraire à l'imposition à la source dans l'État contractant par l'utilisation d'un établissement stable situé dans cet État tiers. Les États pour lesquels ce problème ne se pose pas et qui souhaitent régler le cas décrit au paragraphe ci-dessus peuvent le faire en acceptant d'utiliser, dans leur convention bilatérale, l'autre rédaction possible du paragraphe 5 suggérée au paragraphe 30 ci-dessous. Le risque de double imposition auquel on vient de faire allusion pourrait également être éliminé par l'effet d'une convention multilatérale. Par ailleurs, si dans le cas décrit au paragraphe 28, l'État de résidence du payeur et l'État tiers où est situé l'établissement stable pour le compte duquel l'emprunt a été contracté et qui supporte la charge des intérêts, revendiquaient l'un et l'autre le droit de taxer lesdits intérêts à la source, rien ne s'opposerait à ce que ces deux États ainsi, éventuellement d'ailleurs, que l'État de la résidence du bénéficiaire des intérêts, se concertent pour remédier à la double imposition qui résulterait de ces prétentions en ayant recours si nécessaire à la procédure amiable (telle

qu'elle est envisagée au paragraphe 3 de l'article 25).

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

30. Comme l'indique le paragraphe 29, une telle double imposition pourrait être évitée soit au moyen d'une convention multilatérale soit si l'État de résidence du bénéficiaire et l'État de résidence du payeur étaient d'accord pour donner au texte de la deuxième phrase du paragraphe 5 la teneur suivante, de telle sorte que les paragraphes 1 et 2 de l'article ne puissent s'appliquer aux intérêts, auxquels s'appliqueraient alors les dispositions des articles 7 ou 21 :

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

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

31. Si deux États contractants s'entendent, à l'occasion de négociations bilatérales, pour réserver l'imposition exclusive de ces revenus à l'État de la résidence du bénéficiaire des revenus, il devient du même coup sans intérêt d'insérer dans la convention qui fixe leurs rapports la disposition du paragraphe 5 définissant l'État de la source de ces revenus. Mais il est bien évident ainsi que la double imposition ne serait pas complètement éliminée dans ce cas si le débiteur des intérêts possédait un établissement stable, pour le compte duquel les sommes auraient été empruntées et qui assumerait la charge des intérêts dont elles seraient productives, dans un État tiers qui appliquerait à ces intérêts son impôt à la source. On retomberait alors dans l'hypothèse envisagée dans les paragraphes 28 à 30 ci-dessus.

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 6

32. Ce paragraphe a pour objet de limiter le champ d'application des dispositions concernant l'imposition des intérêts dans l'hypothèse où le montant des intérêts payés excéderait, en raison de relations spéciales qui existeraient entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiendraient avec des tierces personnes, celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif s'ils l'avaient stipulé en toute indépendance. Il prévoit qu'en une telle hypothèse les dispositions de l'article ne s'appliqueront qu'à ce dernier montant et que la partie excédentaire des

intérêts demeurera imposable conformément à la législation des deux États contractants et compte tenu des autres dispositions de la Convention.

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

C (11)

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

35. En ce qui concerne le régime applicable à la partie excédentaire des intérêts, il y aura lieu d'apprécier la nature exacte de cette partie en fonction des circonstances propres à chaque cas d'espèce, en vue de déterminer la catégorie de revenus dans laquelle il conviendra de la ranger pour l'application des dispositions de la législation fiscale des États intéressés et de celles de la Convention. Ce paragraphe permet seulement l'ajustement du taux d'intérêt et non une nouvelle classification du prêt lui donnant le caractère d'une participation au capital. Pour qu'un tel ajustement soit possible en vertu du paragraphe 6 de l'article 11, il serait nécessaire au moins de supprimer la phrase « compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés », qui introduit une restriction. Si l'on estime qu'il est nécessaire de clarifier cette intention, on pourrait ajouter après « excède » une expression de type « pour quelque raison que ce soit ». Ces deux versions s'appliqueraient aux situations dans lesquelles les intérêts versés sont, en partie ou en totalité, excédentaires parce que le montant du prêt ou les termes dont il est assorti (y compris le taux d'intérêt) diffèrent de ce qui aurait été convenu en l'absence d'une relation spéciale. Néanmoins, ce paragraphe pourrait concerner non seulement le bénéficiaire mais encore le payeur des intérêts excédentaires et la déduction de ces derniers, pour peu que la législation de l'État de la source le permette, pourrait être refusée, compte tenu des autres dispositions de la Convention. Si deux États contractants éprouvaient des difficultés à déterminer les autres dispositions de la Convention applicables, suivant les cas, à la partie excédentaire des intérêts, rien ne les empêcherait d'apporter à

la dernière phrase du paragraphe 6 des précisions supplémentaires, à condition de ne pas en altérer le sens général.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

Observation sur les Commentaires

37. Le *Canada* et le *Royaume-Uni* ne peuvent donner leur adhésion au paragraphe 18 ci-dessus. Selon leur législation, certains paiements d'intérêts sont traités comme des distributions et sont donc couverts par l'article 10.

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

Réserves sur l'article

Paragraphe 2

38. Le *Chili*, la *Hongrie*, *Israël*, le *Mexique*, le *Portugal*, la *République slovaque* et la *Turquie* font une réserve sur le taux d'impôt prévu au paragraphe 2.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

39. *Israël* se réserve le droit d'inclure une disposition selon laquelle un résident d'un État contractant peut choisir que ses revenus d'intérêts soient imposés comme si ces revenus étaient des bénéfices d'entreprise imposables selon l'article 7.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

40. Les *États-Unis* se réservent le droit d'imposer certains types d'intérêts liés aux résultats au taux applicable aux dividendes sur titres de portefeuille prévu à l'alinéa *b*) du paragraphe 2 de l'article 10. Ils se réservent aussi le droit d'imposer en application de leur droit interne un type d'intérêts qui est « *an excess inclusion with respect to residual interest in a real estate mortgage investment conduit* ».

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

40.1 L'*Estonie* se réserve le droit de ne pas inclure l'obligation, pour les autorités compétentes, de régler d'un commun accord les modalités d'application du paragraphe 2.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

41. Le *Mexique* se réserve le droit de considérer comme intérêts d'autres types de revenus, notamment les revenus tirés de contrats de crédit-bail et d'affacturage.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

42. La *Belgique*, le *Canada*, l'*Estonie* et l'*Irlande* se réservent le droit de modifier la définition des intérêts de façon que les paiements d'intérêts considérés comme distributions selon leur droit interne tombent sous le coup de l'article 10.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

C (11)

43. Le *Canada*, le *Chili* et la *Norvège* se réservent le droit de supprimer la référence aux créances assorties d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

44. Le *Chili*, l'*Espagne*, la *Grèce* et le *Portugal* se réservent le droit d'élargir la définition des intérêts en y incluant une référence à leur législation interne conformément à la définition qui figure dans le Projet de Convention de 1963.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

45. *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

Paragraphe 6

46. Afin de prévenir des abus, le *Mexique* se réserve le droit d'inclure une disposition concernant les intérêts versés au titre de prêts consécutifs.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Correspond en partie aux paragraphes 1 et 2 du Projet de Convention de 1963. Les paragraphes 1 et 2 du Projet de Convention de 1963 ont été amendés et fusionnés lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, les paragraphes 1 et 2 se lisaient comme suit :

« A. DÉFINITION DES INTERÊTS DONT L'IMPOSITION EST EN CAUSE

1. Pris dans son acception générale, le terme « intérêts » désigne les rémunérations de sommes prêtées qui doivent être rangées dans la catégorie « revenus de capitaux mobiliers ». Ces rémunérations comprennent en particulier les intérêts, arrérages et tous autres produits auxquels certaines législations fiscales assimilent les lots et primes de remboursement :

— des obligations, assorties ou non d'une garantie immobilière ou d'une clause de participation aux bénéfices, qui constituent des valeurs mobilières au même titre que les actions des sociétés de capitaux, en tant

qu'elles sont émises en représentation d'emprunts collectifs, offertes au public par fractions égales, ordinairement remboursables à long terme ou par voie de tirage au sort et cotées dans les bourses de valeurs ou susceptibles de l'être ;

— des fonds publics ;

— des créances de toute nature (hypothécaires, privilégiées ou chirographaires) ;

— des bons de caisse, des dépôts, des cautionnements en numéraire et autres avoirs en capital assimilables à des créances ou à des prêts.

B. DOUBLE IMPOSITION INTERNATIONALE DES INTÉRÊTS

2. A l'inverse de ce qui se produit en matière de dividendes, les intérêts ne supportent pas une double imposition économique, c'est-à-dire ne sont pas taxés à la fois entre les mains du débiteur et entre celles du créancier. À moins de dispositions contractuelles contraires, le paiement de l'impôt qui frappe ces intérêts incombe au bénéficiaire. Si le débiteur s'engage parfois à supporter la charge de l'impôt qui peut être prélevé à la source, c'est en somme comme s'il acceptait de payer à son créancier un supplément d'intérêt correspondant audit impôt. Sous réserve de ce qui sera dit ci-après (paragraphe 17), ce débiteur a d'ailleurs la possibilité de faire figurer l'intérêt payé et l'impôt éventuellement supporté de la sorte dans les frais généraux de l'entreprise qu'il exploite. »

Paragraphe 2 : Correspond au paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 2 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et inclus dans le paragraphe 1 (voir historique du paragraphe 1) alors que le paragraphe 3 a été amendé et renuméroté paragraphe 2 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 3 : Correspond en partie aux paragraphes 14 et 15 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 2 (voir historique du paragraphe 2) alors que les paragraphes 14 et 15 ont été amendés et inclus dans le paragraphe 3 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, les paragraphes 14 et 15 se lisaient comme suit :

« 14. Les discussions ont mis en lumière, d'autre part, qu'une formule réservant l'imposition exclusive des intérêts soit à l'État du domicile, soit à l'État de la source ne pouvait être assurée de recueillir l'assentiment général. Certains pays ont en

effet déclaré que leurs préférences allaient à l'imposition dans l'État du domicile, d'autres à l'imposition dans l'État de la source. Plusieurs pays qui pratiquent l'imposition à la source ont estimé qu'ils pourraient renoncer à cette imposition si certaines conditions se trouvaient réunies ; mais ils ont marqué d'emblée qu'il leur serait impossible de se lier par un texte qui ne leur laisserait à cet égard aucune liberté d'appréciation.

15. Le Comité Fiscal n'a pu, dès lors, que s'orienter vers une solution de conciliation, posant tout d'abord en principe que l'imposition des intérêts a lieu dans l'État du domicile, puisque aussi bien cette imposition est pratiquée par la généralité des États Membres, mais laissant à l'État de la source la faculté d'appliquer un impôt si sa législation le prévoit. S'agissant d'une faculté, l'État de la source peut donc renoncer à tout prélèvement fiscal sur les intérêts payés à des non-résidents. S'il use de son droit d'imposition, l'exercice de ce droit comporte toutefois une limitation résultant de la fixation d'un plafond que son imposition ne pourra dépasser; mais il va sans dire que les États contractants peuvent convenir d'une imposition encore plus réduite, dans l'État de la source. Au sacrifice que ce dernier État acceptera de consentir dans de telles conditions correspondra, pour l'État du domicile, un sacrifice analogue, puisqu'il devra tenir compte de l'impôt perçu dans l'État de la source, afin d'éviter la double taxation à laquelle seraient assujettis les intérêts s'il ne s'imposait à lui-même aucune restriction dans l'exercice de son droit (voir à ce sujet les articles 23 (A) et 23 (B) concernant les méthodes permettant d'éviter les doubles impositions dans l'État du domicile du bénéficiaire des revenus). »

Paragraphe 4 : Amendé le 23 juillet 1992 en remplaçant, dans la dernière ligne, le renvoi au paragraphe 5 de l'article 24 par un renvoi au paragraphe 4 de cet article, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 17 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 4 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé alors que le paragraphe 17 a été amendé et renuméroté lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

« 17. Certains pays ne permettent la déduction des intérêts payés, pour l'imposition du débiteur, que si le créancier réside dans le même État que celui-ci ou s'y trouve imposable. Ils la refusent dans le cas contraire. Le Comité Fiscal estime souhaitable que la déduction dont il s'agit soit également accordée dans l'hypothèse où des intérêts sont payés par une personne résidente d'un État contractant à une personne résidente de l'autre État, les cas de fraude étant bien entendu réservés ; il considère qu'elle ne doit pas être exclue pour la simple raison que l'impôt payable par le bénéficiaire de ces intérêts est réduit dans l'État de la source en application de l'article proposé. Toute autre façon de procéder permettrait de neutraliser les effets bienfaisants des mesures prises pour éviter la double imposition. »

Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à leur suppression lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 4 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« C. COMMENT ÉLIMINER LA DOUBLE IMPOSITION DES INTÉRÊTS

4. Il serait vain de rouvrir des discussions doctrinales sur les mérites respectifs de l'imposition des intérêts dans l'État de la source ou dans l'État du domicile de leurs bénéficiaires appréciés en fonction du caractère réel ou personnel de l'impôt, ni de rechercher si l'imposition théoriquement idéale ne devrait pas être un privilège de l'État dont le créancier des intérêts est le résident, en raison même du principe que les biens meubles sont attachés à la personne de celui qui les possède et que l'imposition des revenus dont ils sont générateurs est une charge même de leurs propriétaires. Des études très approfondies ont été faites à ce sujet dans le cadre des organes de la Société des Nations, études qui ont abouti à l'élaboration de projets divergents, sinon contradictoires, en matière d'imposition des intérêts. »

Paragraphe 5 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 11 avril 1977 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 5 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 18 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 5 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé alors que le paragraphe 18 a été amendé et renuméroté lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, les titres qui précédaient le paragraphe 18 ont été amendés et déplacés avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 18 se lisait comme suit :

« II. COMMENTAIRES DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE

Paragraphe 1

18. Ce paragraphe pose le principe que les intérêts provenant d'un État contractant et payés à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans ce dernier État. Ce faisant, il ne stipule pas une exclusivité d'imposition en faveur de l'État de résidence; il se borne à rappeler la règle découlant de la généralité des législations fiscales qui comportent l'imposition des revenus de cette nature dans l'État du domicile du bénéficiaire. »

Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à sa suppression lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. Le fait est que les pays exportateurs de capitaux et les pays où s'investissent ces capitaux ont des intérêts apparemment opposés. Les premiers sont, en effet, portés à préconiser l'imposition des revenus des capitaux exportés dans l'État du domicile de leurs bénéficiaires; les seconds, au contraire, dans l'État d'origine des revenus. »

Paragraphe 6 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. À cette date, le paragraphe 6 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et remplacé par un nouveau paragraphe 6. Dans le

Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

> « 6. Or, si l'État d'investissement peut émettre la prétention de taxer à son profit les revenus attribués sous forme d'intérêts à des capitaux provenant d'un autre État, en faisant valoir que ces revenus procèdent de la mise en oeuvre de ces capitaux et ont leur source sur son territoire, il n'en reste pas moins qu'il serait excessif que cet État prétendît imposer ces intérêts à son profit exclusif. L'État exportateur des capitaux peut non moins légitimement soutenir que si l'attribution d'intérêts auxdits capitaux est sans doute rendue possible par leur mise en oeuvre, elle tient aussi et en premier lieu à l'existence même de ces capitaux, en sorte qu'il est justifié de sa part d'appeler les propriétaires des capitaux, bénéficiaires des intérêts, à participer aux charges publiques à raison de ces revenus. »

C (11)

Paragraphe 7 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 7 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 19 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 7 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé alors que le paragraphe 19 a été amendé et renuméroté paragraphe 7 lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 19 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

> « 19. Le paragraphe 2 réserve un droit d'imposer les intérêts à l'État d'où ils proviennent; mais il limite l'exercice de ce droit en fixant un plafond à l'imposition qui ne peut dépasser 10 pour cent. Ce taux paraît constituer un maximum raisonnable, si l'on veut bien remarquer que l'État de la source est déjà habile à imposer les bénéfices ou les revenus produits sur son territoire par les investissements financés à l'aide de capitaux d'emprunt. Les deux États contractants peuvent convenir d'un taux inférieur ou même de l'imposition exclusive dans l'État de résidence du bénéficiaire des intérêts par le moyen de négociations bilatérales (voir cependant la réserve faite à ce sujet par l'Italie et consignée sous le Titre III ci-après). »

Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à sa suppression lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. Ainsi, il apparaît que la solution qui comporterait une exclusivité d'imposition en faveur du pays d'origine des intérêts ou celle qui réserverait cette imposition à l'État du domicile des créanciers sont l'une et l'autre trop absolues. »

Paragraphe 7.1 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 7.2 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 7.3 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 7.4 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 7.4 se lisait comme suit :

> « 7.4 Certains États s'abstiennent de prélever des impôts sur les revenus tirés par d'autres États, au moins dans la mesure où ces revenus sont tirés de fonctions de caractère public. Dans leurs conventions bilatérales, beaucoup d'États souhaitent confirmer ou clarifier la portée de cette exemption en ce qui concerne les intérêts. Les États qui souhaitent le faire peuvent convenir d'inclure ce qui suit dans un paragraphe prévoyant l'exemption de certains intérêts de l'imposition dans l'État de la source:
>
> *a)* est cet État ou sa banque centrale, l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales ; »

Le paragraphe 7.4 et le titre qui le précède ont été ajoutés le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 7.5 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 7.6 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 7.7 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 7.8 : Correspond au paragraphe 14 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 14 a été amendé et renuméroté paragraphe 7.8 et le titre qui précède ce paragraphe a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 14 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 14 du Projet de Convention de 1963, qui a été amendé et inclus dans le paragraphe 3, à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 3).

Paragraphe 7.9 : Correspond au paragraphe 16 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 16 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 7.9 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

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

C (11)

Le paragraphe 16 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 16 du Projet de Convention de 1963, qui a été supprimé et remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

> « 16. Sur la détermination du plafond de l'imposition dans l'État de la source, les avis étaient partagés. Une très large majorité s'est cependant dégagée pour le taux de 10%. Il est fait état des réserves de quelques pays Membres au titre III du présent commentaire. »

Paragraphe 7.10 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 7.11 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 7.12 : Correspond au paragraphe 17 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 17 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 7.12 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 17 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 17 du Projet de Convention de 1963, qui a été amendé et renuméroté paragraphe 4, à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 4). Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 17 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le titre qui précédait le paragraphe 17 se lisait comme suit :

> « F. DÉDUCTIBILITÉ DES INTÉRÊTS POUR L'IMPOSITION DU DÉBITEUR »

Paragraphe 8 : Correspond au paragraphe 12 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 8 a été renuméroté paragraphe 9 (voir historique du paragraphe 9) et le paragraphe 12 a été renuméroté

paragraphe 8 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Le paragraphe 12 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 23 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé alors que le paragraphe 23 a été amendé et renuméroté paragraphe 12 lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 23 se lisait comme suit :

> « 23. À toutes fins utiles l'attention est appelée sur le cas où le bénéficiaire des intérêts provenant d'un État contractant est une société résidente de l'autre État contractant dont le capital est en totalité ou en partie détenu par des actionnaires domiciliés en dehors de ce dernier État, qui, de pratique courante, ne procède pas à la distribution de ses bénéfices sous forme de dividendes et qui jouit d'un régime fiscal privilégié (société privée d'investissement, « *base company* ». La question peut en effet se poser de savoir s'il est justifié d'accorder à cette société dans l'État de la source des intérêts la limitation d'impôt prévue au paragraphe 2 de l'article. Des dérogations spéciales à la règle d'imposition tracée par les dispositions de cet article peuvent éventuellement, à l'occasion de négociations bilatérales, être stipulées pour définir le régime applicable à de telles sociétés. »

Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

> « 12. Enfin, un régime spécial est appliqué aux revenus des créances hypothécaires dont l'imposition est souvent attribuée à l'État de la situation des biens affectés en garantie (Pays-Bas-Royaume-Uni, 1948, Art. 8 ; Pays-Bas-Suisse, 1951, Art. 3). »

Paragraphe 8.1 : Renuméroté paragraphe 10 (voir historique du paragraphe 10) le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 8.2 : Renuméroté paragraphe 11 (voir historique du paragraphe 11) le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 9 : Amendé le 15 juillet 2014, en déplaçant la dernière phrase dans un nouveau paragraphe 9.1 et en remplaçant les mots « immédiatement perçus » par les mots «payés directement à», par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

> « 9 La notion de bénéficiaire effectif a été introduite au paragraphe 2 de l'article 11 pour clarifier le sens des mots « payés [...] à un résident » tels qu'ils sont utilisés au paragraphe 1 de l'article afin de préciser clairement que l'État de la source n'est pas obligé de renoncer au droit d'imposer les revenus d'intérêts uniquement parce que ces revenus ont été immédiatement perçus par un résident d'un État avec lequel l'État de la source a conclu une convention. Le terme « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique, mais doit être entendu dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales. »

Correspond au paragraphe 8 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 9 a été renuméroté paragraphe 12 (voir historique du paragraphe 12) et le paragraphe 8 a été renuméroté paragraphe 9 par le rapport intitulé « La mise à jour

2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Le paragraphe 8, tel qu'il se lisait avant 15 juillet 2005, a été remplacé quand le paragraphe 8 a été amendé et renuméroté paragraphe 8.2 (voir historique du paragraphe 11) et un nouveau paragraphe 8 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 9.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Le nouveau paragraphe 9.1 incorpore la dernière phrase du paragraphe 9 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2014 (voir HISTORIQUE paragraphe 9).

Paragraphe 10 : Amendé le 15 juillet 2014, en déplaçant les deux dernières phrases dans un nouveau paragraphe 10.1 et en remplaçant les mots « perçu par» par « payé à» et « immédiat » par « direct », par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

C (11)

> « 10 La réduction ou l'exonération de l'impôt dû au titre d'un élément de revenu est accordée par l'État de la source à un résident de l'autre État contractant afin d'éviter en totalité ou en partie la double imposition qui résulterait de l'imposition concurrente de ce même revenu par l'État de la résidence. Lorsqu'un élément de revenu est perçu par un résident d'un État contractant agissant en qualité d'agent ou autre mandataire, il serait contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération de l'impôt du seul fait que le récipiendaire immédiat du revenu est un résident de l'autre État contractant. Dans cette situation, le récipiendaire immédiat du revenu a la qualité de résident mais il n'existe pas de risque de double imposition de ce fait puisque le résident n'est pas considéré du point de vue fiscal comme le propriétaire du revenu dans l'État de résidence. Il serait également contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération d'impôt à un résident d'un État contractant qui agit, autrement que dans la cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause. Pour ces raisons, le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais »[1] conclut qu'une société relais ne peut pas être considérée normalement comme le bénéficiaire effectif si, bien qu'étant le propriétaire du revenu dans la forme, elle ne dispose dans la pratique que de pouvoirs très limités qui font d'elle un simple fiduciaire ou un simple administrateur agissant pour le compte des parties intéressées. »

Correspond au paragraphe 8.1 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 10 a été renuméroté paragraphe 13 (voir historique du paragraphe 13) et le paragraphe 8.1 a été renuméroté paragraphe 10 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Le paragraphe 8.1 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux

1 Reproduit à la page R(6)-1 du volume II.

avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 10.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 10.2 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 10.3 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 10.4 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 11 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

> « 11 Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article, la limitation de l'impôt perçu dans l'État de la source reste disponible lorsqu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire situé dans un État contractant ou dans un État tiers est interposé entre le bénéficiaire et l'organisme payeur, mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant (le texte du Modèle de Convention a été modifié en 1995 pour préciser ce point qui a constitué la position constante des États membres). Les États qui veulent expliciter ce point peuvent le faire lors des négociations bilatérales. »

Correspond au paragraphe 8.2 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 11 a été renuméroté paragraphe 14 (voir historique du paragraphe 14) et le paragraphe 8.2 a été renuméroté paragraphe 11 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Le paragraphe 8.2, tel qu'il se lisait après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, correspondait au paragraphe 8 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. Le 28 janvier 2003, le paragraphe 8 a été amendé et renuméroté paragraphe 8.2 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002). Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

> « 8. En vertu du paragraphe 2, la limitation de l'impôt prélevé dans l'État de la source ne s'applique pas lorsqu'un intermédiaire, tel qu'un agent ou autre mandataire, s'interpose entre le créancier et le débiteur, à moins que le bénéficiaire effectif ne soit un résident de l'autre État contractant. (Le texte du Modèle a été modifié en 1995 pour clarifier ce point, conformément à la position constante de tous les pays membres.) Les États qui souhaiteraient que cela soit formulé de manière plus explicite pourront le faire lors des négociations bilatérales. »

Le paragraphe 8 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

> « 8. En vertu du paragraphe 2, la limitation de l'impôt prélevé dans l'État de la source ne s'applique pas lorsqu'un intermédiaire, tel qu'un agent ou autre mandataire, s'interpose entre le créancier et le débiteur, à moins que le bénéficiaire effectif ne soit un résident de l'autre État contractant. Les États qui souhaiteraient

que cela soit formulé de manière plus explicite pourront le faire lors des négociations bilatérales. »

Le paragraphe 8 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 8 du Projet de Convention de 1963 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 8 a été supprimé. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 8 et le titre le précédant se lisaient comme suit :

« D. SOLUTIONS ADOPTÉES DANS LES CONVENTIONS BILATÉRALES TENDANT À ÉLIMINER LES DOUBLES IMPOSITIONS DÉJÀ CONCLUES

8. Dans les Conventions qu'ils ont passées entre eux, les pays Membres de l'O.C.D.E. ont adopté des méthodes diverses pour éliminer la double imposition en matière d'intérêts. »

C (11)

Paragraphe 12 : Correspond au paragraphe 9 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 12 a été renuméroté paragraphe 8 (voir historique du paragraphe 8) et le paragraphe 9 a été renuméroté paragraphe 12 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Le paragraphe 9 a été amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

« 9. Le paragraphe ne se prononce pas sur le mode d'imposition dans l'État de la source. Il laisse donc à cet État la faculté d'appliquer sa législation interne et notamment de prélever l'impôt soit par voie de retenue à la source, soit par voie de rôle. Les questions de procédure ne sont pas réglées dans le présent article. Chaque État doit pouvoir appliquer la procédure prévue par son droit interne. Des questions particulières se posent en relation avec les cas triangulaires (*cf.* paragraphe 53 des Commentaires sur l'article 24). »

Le paragraphe 9 a été antérieurement amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 60 d'un autre rapport intitulé « Cas triangulaires » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

« 9. Le paragraphe ne se prononce pas sur le mode d'imposition dans l'État de la source. Il laisse donc à cet État la faculté d'appliquer sa législation interne et notamment de prélever l'impôt soit par voie de retenue à la source, soit par voie de rôle. »

Le paragraphe 9 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 20 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 9 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé alors que le paragraphe 20 a été amendé et renuméroté paragraphe 9 lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 20 se lisait comme suit :

« 20. Le paragraphe 2 de l'article ne se prononce pas sur le mode d'imposition dans l'État de la source. Il laisse donc à cet État la faculté d'appliquer sa législation interne et, notamment, de prélever l'impôt par précompte sur les intérêts au moment de leur paiement ou de le percevoir par voie de rôle. »

Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

> « 9. Tantôt une exclusivité d'imposition est réservée soit à l'État d'origine des intérêts (*cf.* Convention conclue en 1957 entre l'Italie et les Pays-Bas, Art. 8), soit à l'État du domicile du bénéficiaire (*cf.* Danemark-Pays-Bas, 1957, Art. 10 ; France-Norvège, 1953, Art. 9 ; Danemark-France, 1957, art. 8 et 9 ; France-Pays-Bas, 1949 et avenant de 1952, Art. 8 et 9 ; France-Suède, 1936 et avenant de 1950, Art. 8 et 9 ; Pays-Bas-Suède, 1952, Art. 10). »

Paragraphe 13 : Correspond au paragraphe 10 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 13 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé alors que le paragraphe 10 a été renuméroté paragraphe 13 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Le paragraphe 10 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 21 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 10 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé alors que le paragraphe 21 a été amendé et renuméroté paragraphe 10 lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

> « 21. Il ne précise pas davantage si l'allégement dans l'État de la source doit ou non être subordonné à l'imposition effective des intérêts dans l'État de la résidence. Cette imposition constitue, comme on l'a dit, la règle généralement appliquée. Cependant rien ne s'oppose à ce que la formule proposée dans le paragraphe 2 soit à cet égard complétée par voie de négociations bilatérales. »

Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. Tantôt cette imposition est partagée entre l'État du domicile du bénéficiaire et celui de la source des intérêts (*cf.* Danemark-Suisse, 1957, Art. 2 et 9 ; Norvège-Suisse, 1956, Art. 2 et 9 ; France-Suisse, 1953, Art. 10 ; États-Unis-France, 1956, Art. 6 A nouveau de la Convention de 1939 et Art. 14 ; France-Allemagne, 1959, Art. 10, paragraphe 1). »

Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé le 15 juillet 2005, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

> « 13. Il faut remarquer, cependant, que la solution retenue en ce qui concerne le droit d'imposition accordé à l'État de la source combiné avec l'imputation de l'impôt qui y est prélevé sur l'impôt dû dans l'État de résidence risque, dans certains cas, de laisser subsister une double imposition partielle et de produire des effets anti-économiques. En effet, lorsque le bénéficiaire a lui-même dû faire appel au crédit pour financer l'opération qui lui procure des intérêts, il ne réalisera, sous forme d'intérêts, qu'un bénéfice bien inférieur au montant nominal encaissé ; si les intérêts débiteurs et créditeurs s'équilibrent, il n'y aura aucun bénéfice du tout. Or, en pareille hypothèse, l'imputation prévue par le paragraphe 2 de l'article 23 A ou par le paragraphe 1 de l'article 23 B soulève un problème délicat et parfois insoluble en raison du fait que l'impôt prélevé dans l'État d'où proviennent les intérêts est calculé sur le montant brut de ceux-ci tandis que les mêmes intérêts ne se retrouvent dans les résultats du bénéficiaire que pour leur montant net. Il en résulte que l'impôt prélevé dans l'État d'où proviennent les intérêts ne peut trouver à s'imputer, en partie ou même parfois en totalité, dans l'État de résidence du bénéficiaire et constitue un excédent de charges pour ce bénéficiaire qui subit dans

cette mesure une double imposition. D'autre part, le bénéficiaire aura tendance, pour échapper à l'inconvénient signalé ci-dessus, à augmenter le taux de l'intérêt réclamé au débiteur, pour lequel la charge financière se trouverait aggravée d'autant. La pratique d'une imposition à la source peut donc constituer dans un certain nombre de cas une entrave au commerce international. De plus, si le débiteur des intérêts est l'État lui-même, un organisme public ou une entreprise cautionnée par l'État, l'impôt prélevé à la source risque d'être en fait à la charge du Trésor de l'État du débiteur qui ne retire ainsi aucun bénéfice véritable de sa propre imposition. »

Le paragraphe 13 du Projet de Convention de 1963 a été remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 13 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

C (11)

« E. SOLUTION RETENUE PAR LE COMITÉ FISCAL DE L'O.C.D.E.

13. Les discussions qui ont eu lieu au Comité Fiscal ont, d'une part, démontré que tous les États Membres de l'O.C.D.E. imposent les intérêts de source étrangère que perçoivent leurs résidents, que les deux tiers de ces États taxent les intérêts qui ont leur source sur leur territoire et qui bénéficient à des non-résidents, enfin qu'un tiers desdits États ne soumet les intérêts à aucune perception à la source. »

Paragraphe 14 : Correspond au paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 14 a été amendé et renuméroté paragraphe 7.8 (voir historique du paragraphe 7.8) et le paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 14 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Le paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 22 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 11 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé alors que le paragraphe 22 a été amendé et renuméroté lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 22 se lisait comme suit :

« 22. Par ailleurs, l'article ne contient aucune disposition relative à l'obligation pour l'État de résidence du bénéficiaire de tenir compte de l'imposition établie dans l'État de la source des intérêts. Cette question est traitée dans les articles 23 (A) et 23 (B) concernant les méthodes permettant d'éviter les doubles impositions dans le premier de ces États. »

Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

« 11. Parfois l'imposition est prévue dans l'État d'origine au taux de droit commun sous réserve que le prélèvement fiscal ainsi opéré soit imputé sur l'impôt exigible dans l'État du domicile du bénéficiaire (*cf.* Belgique-France, 1931, Art. 6 ; Italie-Suède, 1956, Art. 9). »

Paragraphe 15 : Supprimé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

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

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

> 3. Nonobstant les dispositions du paragraphe 2, les intérêts mentionnés au paragraphe 1 ne sont imposables que dans l'État contractant dont la personne qui reçoit les intérêts est un résident, si cette personne est le bénéficiaire effectif de ces intérêts et si ceux-ci sont payés :
>
> *a)* en liaison avec la vente à crédit d'un équipement industriel, commercial ou scientifique,
>
> *b)* en liaison avec la vente à crédit de marchandises livrées par une entreprise à une autre entreprise, ou
>
> *c)* sur un prêt de n'importe quelle nature consenti par un établissement bancaire. »

Le paragraphe 15 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 15 du Projet de Convention de 1963, qui a été amendé et inclus dans le paragraphe 3, à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 3).

Paragraphe 16 : Amendé et renuméroté paragraphe 7.9 (voir historique du paragraphe 7.9) le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 17 : Amendé et renuméroté paragraphe 7.12 (voir historique du paragraphe 7.12) le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 18 : Amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, en supprimant la sixième phrase et en insérant la septième phrase et les phrases suivantes dans un nouveau paragraphe 20 (voir historique du paragraphe 20). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 18 se lisait comme suit :

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

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

Le paragraphe 18 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 24 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 18 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 5 (voir historique du paragraphe 5) alors que le paragraphe 24 a été amendé et renuméroté paragraphe 18 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, les titres qui précédaient les paragraphes 18 et 24 ont été déplacés avec ces paragraphes. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 24 se lisait comme suit :

« 24. Ce paragraphe précise la portée qu'il convient d'attribuer au terme « intérêts » pour l'application du régime d'imposition défini par l'article. Ce terme désigne, en particulier, les revenus des obligations d'emprunt, même si elles sont assorties de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices, et de créances de toute nature, c'est-à-dire notamment des créances hypothécaires. Les obligations participant aux bénéfices ne cessent pas, en effet, pour autant d'être considérées comme des titres d'emprunt si du moins le contrat d'émission revêt bien, dans l'ensemble, le caractère d'un prêt à intérêt. D'autre part, il est admis que les intérêts des créances hypothécaires entrent dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, encore que certains pays les assimilent à des revenus immobiliers. »

Paragraphe 19 : Remplacé le 23 juillet 1992 quand paragraphe 19 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 21 (voir historique du paragraphe 21) et un nouveau paragraphe 19 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base des paragraphes 59 et 60 et de l'alinéa 85 *b*) d'un rapport antérieur intitulé « La sous-capitalisation » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1986).

Paragraphe 20 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 20 se lisait comme suit :

« 20. En ce qui concerne plus particulièrement les fonds publics et les obligations d'emprunts, le texte précise que les primes et lots attachés à ces titres constituent des intérêts. D'une façon générale, l'intérêt produit par un titre d'obligation et susceptible d'être imposé comme tel dans l'État de la source est tout ce que l'établissement émetteur de l'emprunt verse en sus du montant payé par le souscripteur, donc l'intérêt courant majoré, le cas échéant, de la prime de remboursement ou d'émission. Il s'ensuit que lorsqu'une obligation est émise au-dessus du pair, l'excédent du montant payé par le souscripteur sur le montant remboursable constitue un intérêt négatif qui doit être déduit des intérêts imposables. Par ailleurs, le bénéfice ou la perte qu'un porteur d'obligation réalise par une vente à un tiers n'entre pas dans la notion de l'intérêt. Suivant le cas, il peut alors s'agir d'un résultat commercial, d'un gain ou d'une perte en capital ou d'un revenu tombant sous l'application de l'article 21. »

Le paragraphe 20 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 20 a été renuméroté paragraphe 22 (voir historique du paragraphe 22) et un nouveau paragraphe 20, qui contient la partie du paragraphe 18 du Modèle de Convention de 1977 qui suivait la sixième phrase de ce paragraphe (voir historique du paragraphe 18), a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 20.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 21 : Correspond au paragraphe 19 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 21 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 23 (voir historique du paragraphe 23) et le paragraphe 19 a été renuméroté paragraphe 21 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 19 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 19 du Projet de Convention de 1963, qui a été amendé et renuméroté paragraphe 7, à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 7). Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 19 a été déplacé avec ce paragraphe.

Paragraphe 21.1 : Ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 22 : Correspond au paragraphe 20 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 22 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 24 (voir historique du paragraphe 24) et le paragraphe 20 a été renuméroté paragraphe 22 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 22 a été déplacé avec ce paragraphe

Le paragraphe 20 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 20 du Projet de Convention de 1963, qui a été amené et renuméroté paragraphe 9, à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 12).

Paragraphe 23 : Correspond au paragraphe 21 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 23 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 25 (voir historique du paragraphe 25) et le paragraphe 21 a été renuméroté paragraphe 23 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 21 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 26 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 21 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 10 (voir historique du paragraphe 11) alors que le paragraphe 26 a été amendé et renuméroté paragraphe 21 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 26 se lisait comme suit :

> « 26. Enfin, la question s'est posée de savoir s'il convenait d'assimiler aux intérêts les rentes viagères. Elle a été résolue par la négative. D'une part, en effet, les rentes viagères qui sont concédées en rémunération de services dépendants antérieurs sont visées à l'article 18 et soumises au régime des pensions. D'autre part, s'il est vrai que les arrérages de rentes souscrites à titre onéreux comportent, en même

temps que l'intérêt du capital aliéné, l'amortissement de ce capital, ces arrérages constituant des « fruits civils » qui s'acquièrent jour par jour, il serait difficile pour de nombreux pays d'établir une discrimination entre la part de la rente qui représente un revenu de capital et celle qui correspond à un amortissement pour imposer seulement la première de ces parts dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Des dispositions spéciales de la législation fiscale rangent d'ailleurs souvent les rentes viagères dans la catégorie des traitements, salaires et pensions et les imposent en conséquence. »

Paragraphe 24 : Correspond au paragraphe 22 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 24 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 26 (voir historique du paragraphe 26) et le paragraphe 22 a été renuméroté paragraphe 24 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, les titres qui précédaient les paragraphes 22 et 24 ont été déplacés avec ces paragraphes.

C (11)

Le paragraphe 22 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 27 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 22 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 11 et amendé (voir historique du paragraphe 12) alors que le paragraphe 27 a été amendé et renuméroté paragraphe 22 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 22 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 27 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 25 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 28 juillet 2003 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

« 25. On a fait valoir que ce paragraphe pourrait donner lieu à des abus sous la forme du transfert de prêts à des établissements stables constitués uniquement à cette fin dans des pays réservant un traitement préférentiel aux intérêts perçus. Outre que de telles opérations abusives sont de nature à déclencher l'application des dispositions nationales anti-abus, il faut tenir compte du fait qu'un emplacement particulier ne peut constituer un établissement stable que si des

activités d'entreprise y sont exercées; de surcroît, l'exigence selon laquelle cette créance doit se « rattacher effectivement » à un tel emplacement implique que cette créance doit être réellement rattachée à ces activités. »

Le paragraphe 25 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Le paragraphe 25 a été supprimé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 25, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 23 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 25 a été renuméroté paragraphe 27 (voir historique du paragraphe 27) et le paragraphe 23 a été renuméroté paragraphe 25 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 23 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 23 du Projet de Convention de 1963, qui a été amendé et renuméroté paragraphe 12 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 8).

Paragraphe 25.1 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 25.2 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 26 : Amendé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 26 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 26, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 24 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 26 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 28 (voir historique du paragraphe 28), le paragraphe 24 a été renuméroté paragraphe 26 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le

23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 24 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 24 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 28 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 24 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 18 (voir historique du paragraphe 18) alors que le paragraphe 28 a été amendé et renuméroté paragraphe 24 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 28 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 28 se lisait comme suit :

> « 28. Ce paragraphe pose en principe que l'État de la source des intérêts est l'État dans lequel réside le débiteur des intérêts, qui peut être d'ailleurs cet État lui-même ou l'une de ses subdivisions politiques. Cependant, il prévoit qu'une dérogation doit être apportée à cette règle dans l'hypothèse où il s'agit d'emprunts productifs d'intérêts qui ont un lien économique évident avec l'établissement stable que le débiteur posséderait dans un État contractant. Si l'emprunt a été souscrit pour les besoins de cet établissement et si ce dernier assume la charge des intérêts, le paragraphe stipule que la source des intérêts se trouve située dans l'État contractant où l'établissement stable est installé, abstraction faite de la résidence du propriétaire de l'établissement et lors même que ce propriétaire serait résident d'un État tiers. »

Paragraphe 27 : Correspond au paragraphe 25 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 27 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 29 (voir historique du paragraphe 29) et le paragraphe 25 a été renuméroté paragraphe 27 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 25 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 25 du Projet de Convention de 1963 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

> « 25. Par ailleurs, l'article ne contient pas une énumération complète et exhaustive des différentes formes d'intérêts. Une telle énumération eût risqué de n'être pas entièrement en harmonie avec les législations des divers États qui peuvent présenter entre elles certaines divergences relativement à la notion d'intérêt. C'est ainsi qu'il a paru préférable d'englober dans une formule générale tous les produits qui sont assimilés par ces législations aux revenus de sommes prêtées. Tel est le cas, notamment, des intérêts produits par les dépôts d'espèces et les cautionnements en numéraire. »

Paragraphe 28 : Correspond au paragraphe 26 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 28 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 30 (voir historique du paragraphe 30) et le paragraphe 26 a été renuméroté paragraphe 28 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 26 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 29 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 26 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 21 (voir historique du paragraphe 23) alors que le paragraphe 29 a été amendé et renuméroté paragraphe 26 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de

Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 29 se lisait comme suit :

> « 29. Le paragraphe dont il s'agit n'apporte pas de solution à l'hypothèse qu'il laisse en dehors de ses prévisions, où le créancier et le débiteur sont bien résidents des États contractants, mais où les sommes empruntées l'ont été pour les besoins d'un établissement stable du débiteur situé dans un État tiers et qui supporte la charge des intérêts. En l'état du paragraphe 5 de l'article, seule la première phrase de ce paragraphe trouvera donc à s'appliquer en pareille hypothèse. Les intérêts seront censés provenir de l'État contractant dont le débiteur sera le résident et non de l'État tiers sur le territoire duquel sera situé l'établissement stable pour le compte duquel l'emprunt aura été réalisé et qui devra payer les intérêts. Ainsi, les intérêts seront imposés à la fois dans l'État contractant dont le débiteur sera le résident et dans l'État contractant où résidera le créancier. Mais si la double imposition pourra être supprimée dans les rapports de ces deux États suivant les modalités prévues à l'article, elle ne sera pas éliminée dans les rapports des deux États contractants et de l'État tiers, si ce dernier État impose à la source les intérêts de l'emprunt, lorsque le paiement est à la charge de l'établissement stable situé sur son territoire. »

Paragraphe 29 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 29 se lisait comme suit :

> « 29. On n'a cependant pas jugé possible d'évoquer ce cas dans une convention bilatérale et d'y apporter une solution consistant par exemple à obliger l'État contractant où résiderait le débiteur à renoncer à son imposition à la source au profit de l'État tiers où serait situé l'établissement stable pour le compte duquel l'emprunt aurait été contracté et qui supporterait la charge des intérêts. Ce n'est que par l'effet d'une convention bilatérale, comportant une disposition analogue à celle du paragraphe 5 et passée entre l'État contractant dont le débiteur des intérêts est résident et l'État tiers où est situé l'établissement stable payeur des intérêts, ou d'une convention multilatérale assortie de cette disposition, que le risque de double imposition auquel on vient de faire allusion pourrait être entièrement éliminé. »

Le paragraphe 29, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 27 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 29 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 31 (voir historique du paragraphe 31) et le paragraphe 27 a été renuméroté paragraphe 29 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 27 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 30 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 27 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 22 (voir historique du paragraphe 24) alors que le paragraphe 30 a été amendé et renuméroté paragraphe 27 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 30 se lisait comme suit :

> « 30. Il n'est pas jugé possible cependant, dans une Convention bilatérale passée entre deux États, d'évoquer ce cas et d'y apporter une solution consistant par exemple à obliger l'État contractant où résiderait le débiteur à renoncer à son imposition à la source au profit de l'État tiers où serait situé l'établissement stable pour le compte duquel l'emprunt aurait été contracté et qui supporterait la charge des intérêts. Ce n'est que par l'effet d'une Convention bilatérale, comportant une

disposition analogue à celle du paragraphe 5 de l'article proposé et passée entre l'État contractant dont le débiteur des intérêts est le résident et l'État tiers où est installé l'établissement stable payeur des intérêts, ou d'une Convention multilatérale assortie de cette disposition, que le risque de double imposition auquel il vient d'être fait allusion pourra être entièrement éliminé. »

Paragraphe 30 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 30 se lisait comme suit :

« 30. Rien ne s'opposerait d'ailleurs, dans l'hypothèse — que ne règle pas le paragraphe 5 — où celui des deux États contractants dont le débiteur des intérêts est un résident et l'État tiers où est situé l'établissement stable pour le compte duquel l'emprunt a été contracté et qui supporte la charge des intérêts, revendiqueraient l'un et l'autre le droit de taxer lesdits intérêts à la source, à ce que ces deux États ainsi, éventuellement d'ailleurs, que l'État de la résidence du bénéficiaire des intérêts, se concertent pour remédier à la double imposition qui résulterait de ces prétentions. Le remède, on le répète, devrait consister en l'établissement entre ces divers États de conventions bilatérales ou d'une convention multilatérale comportant une disposition analogue à celle du paragraphe 5. Une autre solution consisterait en ce que deux États contractants donnent au texte de la deuxième phrase du paragraphe 5 la teneur suivante :

C (11)

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

Le paragraphe 30 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000, en supprimant les mots « ou une base fixe » et « ou la base fixe », par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 30 se lisait comme suit :

« 30. Rien ne s'opposerait d'ailleurs, dans l'hypothèse — que ne règle pas le paragraphe 5 — où celui des deux États contractants dont le débiteur des intérêts est un résident et l'État tiers où est situé l'établissement stable pour le compte duquel l'emprunt a été contracté et qui supporte la charge des intérêts, revendiqueraient l'un et l'autre le droit de taxer lesdits intérêts à la source, à ce que ces deux États ainsi, éventuellement d'ailleurs, que l'État de la résidence du bénéficiaire des intérêts, se concertent pour remédier à la double imposition qui résulterait de ces prétentions. Le remède, on le répète, devrait consister en l'établissement entre ces divers États de conventions bilatérales ou d'une convention multilatérale comportant une disposition analogue à celle du paragraphe 5. Une autre solution consisterait en ce que deux États contractants donnent au texte de la deuxième phrase du paragraphe 5 la teneur suivante :

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

Le paragraphe 30, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 28 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 30

du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 32 (voir historique du paragraphe 32) et le paragraphe 28 a été renuméroté paragraphe 30 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe a été déplacé avec

Le paragraphe 28 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 31 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 28 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 24 (voir historique du paragraphe 26) alors que le paragraphe 31 a été renuméroté paragraphe 28 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 31 se lisait comme suit :

> « 31. Rien ne s'opposerait d'ailleurs, dans l'hypothèse — que ne règle pas le paragraphe 5 de l'article — où celui des deux États contractants dont le débiteur des intérêts serait le résident et l'État tiers où serait situé l'établissement stable pour le compte duquel l'emprunt aurait été contracté, et qui supporterait la charge des intérêts, revendiqueraient l'un et l'autre le droit de taxer lesdits intérêts à la source, à ce que ces deux États, ainsi d'ailleurs, éventuellement, que l'État de la résidence du créancier des intérêts, se concertent pour remédier à la double imposition qui résulterait de cette prétention. Le remède, on le répète, devrait consister dans l'établissement entre ces divers États de Conventions bilatérales ou d'une Convention multilatérale comportant une disposition analogue à celle du paragraphe 5 de l'article. »

Paragraphe 31 : Correspond au paragraphe 29 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. Avant cette date, le paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 33 (voir historique du paragraphe 33) et le paragraphe 29 a été renuméroté paragraphe 31, et amendé en y remplaçant le renvoi au paragraphes 26 à 28 par un renvoi au paragraphes 28 à 30, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 29 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 29 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 32 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 29 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 26 (voir historique du paragraphe 28) alors que le paragraphe 32 a été amendé et renuméroté paragraphe 29 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 32 se lisait comme suit :

> « 32. Il va sans dire que si deux États contractants s'entendent, à l'occasion de négociations bilatérales, pour réserver à celui de la résidence du créancier des revenus l'imposition exclusive de ces revenus, il devient du même coup sans

intérêt d'insérer dans la Convention qui fixe leurs rapports la disposition du paragraphe 5 de l'article définissant l'État de provenance desdits revenus. Mais il est bien évident aussi que la double imposition ne serait pas complètement éliminée dans ce cas si le débiteur des intérêts possédait un établissement stable, pour le compte duquel les sommes auraient été empruntées et qui assumerait la charge des intérêts dont elles seraient productives, dans un État tiers qui appliquerait auxdits intérêts son impôt à la source. On retomberait alors dans l'hypothèse envisagée dans les paragraphes 29 à 31 ci-dessus. »

Paragraphe 32 : Correspond au paragraphe 30 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 32 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 34 (voir historique du paragraphe 34), le paragraphe 30 a été renuméroté paragraphe 32 et amendé, en y substituant les mots « en raison de relations spéciales qui existeraient entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiendraient avec des tierces personnes » aux mots « en raison de rapports particuliers que le débiteur et le bénéficiaire effectif entretiendraient entre eux ou avec des tierces personnes », par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 30 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 30 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 30 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 33 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 33 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 27 (voir historique du paragraphe 29) alors que le paragraphe 33 a été amendé et renuméroté paragraphe 30 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 33 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 33 : Correspond au paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 33 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 35 (voir historique du paragraphe 35) et le paragraphe 31 a été amendé et renuméroté paragraphe 33 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 31 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 34 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 31 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 28 (voir historique du paragraphe 30) alors que le paragraphe 34 a été amendé et renuméroté paragraphe 31 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 34 se lisait comme suit :

> « 34. Il résulte du texte que, pour que la disposition s'applique, il faut que l'intérêt reconnu excessif procède de relations spéciales qui existent entre le débiteur et le créancier ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes. On peut citer à titre d'exemples les cas où les intérêts sont versés à une personne physique ou morale qui contrôle directement ou indirectement le débiteur, qui est contrôlée directement ou indirectement par lui ou qui dépend d'un groupe ayant avec lui des intérêts communs. Les exemples susmentionnés sont du reste similaires ou analogues aux hypothèses prévues par l'article 9 concernant l'imposition des entreprises associées. »

Paragraphe 34 : Correspond au paragraphe 32 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 34 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 36 (voir historique du paragraphe 36) et le paragraphe 32 a été renuméroté paragraphe 34 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 32 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 35 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 32 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 29 (voir historique du paragraphe 31) alors que le paragraphe 35 a été renuméroté paragraphe 32 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 35 : Amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 35 se lisait comme suit :

> « 35. En ce qui concerne le régime applicable à la partie excédentaire des intérêts, il y aura lieu d'apprécier la nature exacte de cette partie en fonction des circonstances propres à chaque cas d'espèce, en vue de déterminer la catégorie de revenus dans laquelle il conviendra de la ranger pour l'application des dispositions de la législation fiscale des États intéressés et de celles de la Convention. Ce paragraphe permet seulement l'ajustement du taux d'intérêt et non une nouvelle classification du prêt lui donnant le caractère d'une participation au capital. Pour qu'un tel ajustement soit possible en vertu du paragraphe 6 de l'article 11, il serait nécessaire de modifier la phrase « compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés ». Néanmoins, ce paragraphe pourrait concerner non seulement le bénéficiaire mais encore le payeur des intérêts excédentaires et la déduction de ces derniers, pour peu que la législation de l'État de la source le

permette, pourrait être refusée, compte tenu des autres dispositions de la Convention. Si deux États contractants éprouvaient des difficultés à déterminer les autres dispositions de la Convention applicables, suivant les cas, à la partie excédentaire des intérêts, rien ne les empêcherait d'apporter à la dernière phrase du paragraphe 6 des précisions supplémentaires, à condition de ne pas en altérer le sens général. »

Le paragraphe 35, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, correspondait au paragraphe 33 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 35 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 37 (voir historique du paragraphe 37) et le paragraphe 33 a été amendé et renuméroté paragraphe 35 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base des paragraphes 61 et 62 d'un rapport antérieur intitulé « La sous-capitalisation » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1986). Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 35 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 33 se lisait comme suit :

« 33. En ce qui concerne le régime applicable à la partie excédentaire des intérêts, il y aura lieu d'apprécier la nature exacte de cette partie en fonction des circonstances propres à chaque cas d'espèce, en vue de déterminer la catégorie de revenus dans laquelle il conviendra de la ranger pour l'application des dispositions de la législation fiscale des États intéressés et de celles de la Convention. Si deux États contractants éprouvaient des difficultés à déterminer les autres dispositions de la Convention applicables suivant les cas à la partie excédentaire des intérêts, rien ne les empêcherait d'apporter à la dernière phrase du paragraphe 6 des précisions supplémentaires, à condition de ne pas en altérer le sens général. »

Le paragraphe 33 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 36 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 33 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 30 (voir historique du paragraphe 32) et le paragraphe 36 a été amendé et renuméroté paragraphe 33 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 33 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 36 se lisait comme suit :

« 36. En ce qui concerne le régime applicable à la partie excédentaire des intérêts, il y aura lieu d'apprécier la nature exacte de cet excèdent en fonction des circonstances propres à chaque cas d'espèce, en vue de déterminer la catégorie de revenus dans laquelle il conviendra de le ranger pour l'application des dispositions de la législation fiscale des États intéressés et de celles de la Convention tendant à éliminer les doubles impositions. »

Paragraphe 36 : Correspond au paragraphe 34 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 36 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé et le paragraphe 34 a été renuméroté paragraphe 36 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 34 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 37 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 34 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 31 (voir historique du paragraphe 33) alors que le paragraphe 37 a été amendé et renuméroté paragraphe 34 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 37 se lisait comme suit :

« 37. Il va sans dire qu'au cas où les principes et les règles découlant de leur législation nationale respective conduiraient chacun des deux États contractants à faire application d'un article différent de la Convention pour l'imposition dudit excédent, il serait nécessaire, pour trancher la difficulté, de mettre en oeuvre la procédure amiable prévue par la Convention. »

Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé le 23 juillet 1992, le paragraphe 36 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 36 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 36 du Projet de Convention de 1963, qui a été amendé et renuméroté paragraphe 33 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 35).

Paragraphe 37 : Correspond au paragraphe 35 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 37 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 38 (voir historique du paragraphe 38) et le paragraphe 35 a été amendé et renuméroté paragraphe 37 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, les titres qui précédaient les paragraphes 35 et 37 ont été déplacés avec ces paragraphes. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 35 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 35 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 35 du Projet de Convention de 1963, qui a été renuméroté paragraphe 32 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 34). Au même moment, le titre précédant le nouveau paragraphe 35 a été inséré.

Paragraphe 38 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant Israël à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 38 se lisait comme suit :

« 38. Le *Chili*, la *Hongrie*, le *Mexique*, le *Portugal*, la *République slovaque* et la *Turquie* font une réserve sur le taux d'impôt prévu au paragraphe 2. »

Le paragraphe 38 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant le Chili à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 38 se lisait comme suit :

« 38. La *Hongrie*, le *Mexique*, le *Portugal*, la *République slovaque* et la *Turquie* font une réserve sur le taux d'impôt prévu au paragraphe 2. »

Le paragraphe 38 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la République slovaque à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le

28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 38 se lisait comme suit :

« 38. La *Hongrie*, le *Mexique*, le *Portugal* et la *Turquie* font une réserve sur le taux d'impôt prévu au paragraphe 2. »

Le paragraphe 38 a été antérieurement amendé le 23 octobre 1997, en ajoutant la Hongrie à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 38 se lisait comme suit :

« 38. Le *Mexique*, le *Portugal* et la *Turquie* font une réserve sur le taux d'impôt prévu au paragraphe 2. »

Le paragraphe 38 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995, en ajoutant le Mexique et la Turquie à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 38 se lisait comme suit :

« 38. Le *Portugal* fait une réserve sur le taux d'impôt prévu au paragraphe 2. »

Le paragraphe 38, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, correspondait au paragraphe 37 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 38 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé et le paragraphe 37 a été amendé et renuméroté paragraphe 38 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, les titres qui précédaient le paragraphe 37 ont été déplacés avec ce paragraphe. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 37 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 37 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 37 du Projet de Convention de 1963, qui a été amendé et renuméroté paragraphe 34 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 36). Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 38 et le titre qui précédait le paragraphe 29 ont été insérés avant le paragraphe 37.

Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé le 23 juillet 1992, le paragraphe 38 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 38 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 40 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 38 du Projet de Convention de 1963 et le titre qui le précédait ont été supprimés alors que le paragraphe 40 a été amendé et renuméroté paragraphe 38 lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 40 se lisait comme suit :

« 40. Le *Canada* fait une réserve concernant le 2e paragraphe de l'article. »

Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'ils ne soient supprimés lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 38 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« *Paragraphes 1 et 2*

38. En raison de la structure particulière de son système fiscal, l'*Italie* ne peut accepter en ce qui la concerne les dispositions des paragraphes 1 et 2 de l'article. Toutefois, dans ses Conventions bilatérales destinées à éviter les doubles impositions, elle peut consentir éventuellement à renoncer à l'application, aux intérêts provenant de source italienne à des personnes résidentes de l'autre État contractant, de l'impôt complémentaire progressif sur le revenu global (*imposta complementare progressiva sul reddito complessivo*) et, si les intérêts ne sont pas exonérés de l'impôt sur les revenus de la richesse mobilière (*imposta sui redditi di ricchezza mobile*), à celle de l'impôt sur les obligations (*imposta sulle obbligazioni*). »

Paragraphe 39 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Le paragraphe 39 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003 a été supprimé par le rapport le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 39 se lisait comme suit :

C (11)

« 39. La *Norvège* se réserve le droit de ne considérer des intérêts comme imposables que dans l'État de résidence de leur bénéficiaire effectif. »

Le paragraphe 39 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) a été remplacé le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 39 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 40 (voir historique du paragraphe 41) et le nouveau paragraphe 39 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 40 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Le paragraphe 40 a été antérieurement supprimé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 40 se lisait comme suit :

« 40. La *Turquie* réserve sa position sur les taux d'imposition visés au paragraphe 2. »

Le paragraphe 40, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, correspondait au paragraphe 39 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 40 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 45 (voir historique du paragraphe 45) et le paragraphe 39 a été amendé et renuméroté paragraphe 40 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 40 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 39 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 39 a été antéieurement amendé, en remplaçant « % » par « pour cent », lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 38 se lisait comme suit :

« 39. La *Turquie* ne peut accepter un taux d'impôt inférieur à 20 %. »

Paragraphe 40.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 41 : Amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 41 se lisait comme suit :

> « 41. La *Grèce* et le *Mexique* se réservent le droit d'exclure du champ d'application de cet article les intérêts des titres de créance émis ou cédés essentiellement en vue de tirer avantage des dispositions de cet article et non pour des motifs commerciaux véritables. Le Mexique se réserve le droit de considérer comme intérêts d'autres types de revenus, notamment les revenus tirés de contrats de crédit-bail et d'affacturage. »

Le paragraphe 41 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 41 se lisait comme suit :

C (11)

> « 41. La *Grèce* se réserve le droit d'exclure du champ d'application de cet article les intérêts des titres de créance émis ou cédés essentiellement en vue de tirer avantage des dispositions de cet article et non pour des motifs commerciaux véritables. »

Le paragraphe 41 et le titre qui le précède ont été ajoutés le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 41 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 40 (voir historique du paragraphe 45) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 42 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Estonie à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 42 se lisait comme suit :

> « 42. La *Belgique*, le *Canada* et l'*Irlande* se réservent le droit de modifier la définition des intérêts de façon que les paiements d'intérêts considérés comme distributions selon leur droit interne tombent sous le coup de l'article 10. »

Le paragraphe 42 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 43 : Amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant le Chili à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 43 se lisait comme suit :

> « 43. Le *Canada* et la *Norvège* se réservent le droit de supprimer la référence aux créances assorties d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur. »

Le paragraphe 43 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 44 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant le Chili à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 44 se lisait comme suit :

> « 44. L'*Espagne*, la *Grèce* et le *Portugal* se réservent le droit d'élargir la définition des intérêts en y incluant une référence à leur législation interne conformément à la définition qui figure dans le Projet de Convention de 1963. »

Le paragraphe 44 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995, en ajoutant la Grèce à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour

1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 44 se lisait comme suit :

> « 44. L'*Espagne* et le *Portugal* se réservent le droit d'élargir la définition des intérêts en y incluant une référence à leur législation interne conformément à la définition qui figure dans le Projet de Convention de 1963. »

Le paragraphe 44 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 45 : Supprimé, ainsi que le titre qui le précédait, le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 45 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

> « *Paragraphe 4*
>
> 45. L'*Italie* se réserve le droit d'assujettir les intérêts aux impôts prévus par sa législation dans tous les cas où leurs bénéficiaires possèdent un établissement stable en Italie, même si la créance génératrice des intérêts n'est pas effectivement rattachée à l'établissement stable considéré. »

Le paragraphe 45 correspondait au paragraphe 40 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 40 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 45 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 40 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 40 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 41 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 40 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 38 et amendé (voir historique du paragraphe 38) alors que le paragraphe 41 a été renuméroté paragraphe 40 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 46 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Le paragraphe 46 ainsi que le titre qui le précédait, tel qu'ils se lisaient après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, ont été supprimés par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 46 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

> « *Paragraphe 6*
>
> 46. En ce qui concerne le paragraphe 6 de l'article, le *Mexique* et le *Royaume-Uni* se réservent le droit (conformément au paragraphe 35 ci-dessus) de remplacer les mots « compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés » (immédiatement avant le mot « excède ») par « pour quelque raison que ce soit ». Cela permet de traiter les intérêts et autres sommes relatifs à certains prêts comme distributions dans une série de cas prévus par le droit interne du Royaume-Uni, notamment lorsque le montant du prêt ou le taux d'intérêt, ou encore d'autres conditions y afférentes, ne correspondent pas à ce qui aurait été consenti entre personnes transigeant en toute indépendance. »

Le paragraphe 46 a été amendé le 21 septembre 1995, en ajoutant le Mexique à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 46 se lisait comme suit :

> « 46. En ce qui concerne le paragraphe 6 de l'article, le *Royaume-Uni* se réserve le droit (conformément au paragraphe 35 ci-dessus) de remplacer les mots « compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés » (immédiatement avant le mot « excède ») par « pour quelque raison que ce soit ». Cela permet de traiter les intérêts et autres sommes relatifs à certains prêts comme distributions dans une série de cas prévus son droit interne, notamment lorsque le montant du prêt ou le taux d'intérêt, ou encore d'autres conditions y afférentes, ne correspondent pas à ce qui aurait été consenti entre personnes transigeant en toute indépendance. »

Le paragraphe 46 a été antérieurement amendé le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 46 se lisait comme suit :

C (11)

> « 46. En ce qui concerne le paragraphe 6 de l'article (*cf.* paragraphe 32 ci-dessus), le *Royaume-Uni* se réserve le droit de remplacer les mots « compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés » (immédiatement avant le mot « excède ») par « pour quelque raison que ce soit » afin de préciser qu'il y a abus non seulement lorsque les conditions du prêt incluent un taux d'intérêt dépassant le taux du marché, mais aussi lorsque le montant du prêt produisant les intérêts excède le montant d'un prêt qui aurait été consenti entre personnes transigeant en toute indépendance. »

Le paragraphe 46 et le titre qui le précèdait ont été ajoutés le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

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

I. Remarques préliminaires

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

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

II. Commentaires des dispositions de l'article

Paragraphe 1

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

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

4. La notion de bénéficiaire effectif a été introduite au paragraphe 1 de l'article 12 pour clarifier l'application de l'article par rapport aux paiements à des intermédiaires afin de préciser clairement que l'État de la source n'est pas obligé de renoncer au droit d'imposer les revenus de redevances uniquement parce que ces revenus ont été payés directement à un résident d'un État avec lequel l'État de la source a conclu une convention. Par conséquent, le terme « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique (comme le sens que lui attribue le droit des fiducies de nombreux

pays de common law[1]), mais doit être entendu dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

4.1 La réduction ou l'exonération de l'impôt dû au titre d'un élément de revenu est accordée par l'État de la source à un résident de l'autre État contractant afin d'éviter en totalité ou en partie la double imposition qui résulterait de l'imposition concurrente de ce même revenu par l'État de la résidence. Lorsqu'un élément de revenu est payé à un résident d'un État contractant agissant en qualité d'agent ou autre mandataire, il serait contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération de l'impôt du seul fait que le récipiendaire direct du revenu est un résident de l'autre État contractant. Dans cette situation, le récipiendaire direct du revenu a la qualité de résident mais il n'existe pas de risque de double imposition de ce fait puisque le résident n'est pas considéré du point de vue fiscal comme le propriétaire du revenu dans l'État de résidence.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

4.2 Il serait également contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération d'impôt à un résident d'un État contractant qui agit, autrement que dans la cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause. Pour ces raisons, le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais »[2] conclut qu'une société relais ne peut pas être considérée normalement comme le bénéficiaire effectif si, bien qu'étant le propriétaire du revenu dans la forme, elle ne dispose dans la pratique que de pouvoirs très limités qui font d'elle un simple fiduciaire ou un simple administrateur agissant pour le compte des parties intéressées.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

4.3 Dans ces différents exemples (agent, mandataire, société relais agissant en qualité de fiduciaire ou d'administrateur), le récipiendaire direct des

1 Par exemple, lorsque les fiduciaires d'une fiducie discrétionnaire ne distribuent pas les redevances perçues au cours d'une période donnée, ces fiduciaires, agissant en cette qualité (ou la fiducie si elle est reconnue en tant que contribuable distinct), pourraient être les bénéficiaires effectifs de ces revenus aux fins de l'article 12 même s'ils ne sont pas les bénéficiaires effectifs selon le droit des fiducies applicable.

2 Reproduit à la page R(6)-1 du volume II de la version complète du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

redevances n'est pas le « bénéficiaire effectif » parce que le droit du récipiendaire d'utiliser les redevances et d'en jouir est limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Cette obligation découle habituellement de documents juridiques pertinents, mais peut également exister en raison de faits et de circonstances qui montrent que, fondamentalement, le récipiendaire n'a de toute évidence pas le droit d'utiliser les redevances et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne. Ce type d'obligation ne couvre pas les obligations contractuelles ou légales qui ne dépendent pas de la réception du paiement par le récipiendaire direct, comme les obligations qui ne dépendent pas de la réception du paiement et que le récipiendaire direct peut avoir en sa qualité de débiteur ou de partie à des transactions financières, ou les obligations générales de distribution des régimes de retraite et des organismes de placement collectif pouvant prétendre aux avantages de la Convention en vertu des principes énoncés aux paragraphes 6.8 à 6.34 des Commentaires sur l'article 1. Lorsque le récipiendaire de redevances a effectivement le droit d'utiliser ces redevances et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne, il est le « bénéficiaire effectif » de ces redevances. Il convient de souligner que l'article 12 fait référence au bénéficiaire effectif de redevances par opposition au propriétaire du droit ou du bien au titre duquel les redevances sont payées, qui peuvent être deux personnes différentes dans certains cas.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

4.4 Néanmoins, le fait que le récipiendaire de redevances soit considéré comme le bénéficiaire effectif de ces redevances ne signifie pas que les dispositions prévues au paragraphe 1 doivent être automatiquement appliquées. Le bénéfice de ces dispositions ne doit pas être accordé dans les cas d'utilisation abusive (voir également le paragraphe 7 ci-dessous). Comme l'explique la section intitulée « Usage incorrect de la Convention » dans les Commentaires sur l'article 1, il existe de nombreux moyens de traiter le problème des sociétés relais et, plus généralement, les risques de chalandage fiscal, notamment des dispositions spécifiques anti-abus dans les conventions, les règles générales anti-abus, les règles faisant primer le fond sur la forme et les règles de « substance économique ». Bien que le concept de « bénéficiaire effectif » règle certaines formes d'évasion fiscale (notamment celles qui impliquent l'interposition d'un récipiendaire tenu de céder les redevances à une tierce personne), il ne couvre pas d'autres cas de chalandage fiscal et, par conséquent, ne doit pas être considéré comme limitant d'une

quelconque façon l'application d'autres approches pour résoudre ces situations.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

4.5 Les explications ci-dessus concernant la signification du terme « bénéficiaire effectif » montrent bien qu'il convient d'opérer une distinction entre le sens qui lui est donné dans le contexte de cet article et le sens différent qui lui a été donné dans le cadre d'autres instruments[1] portant sur la détermination des personnes (en général des personnes physiques) qui exercent le contrôle ultime sur des entités ou des actifs. Ce sens différent du terme « bénéficiaire effectif » ne peut pas être retenu dans le contexte de la Convention. De fait, ce sens, qui fait référence à des personnes physiques, n'est pas compatible avec la formulation explicite de l'alinéa *a*) du paragraphe 2 de l'article 10, qui désigne une situation dans laquelle une société est le bénéficiaire effectif d'un dividende. Le terme « bénéficiaire effectif » vise à résoudre les difficultés posées par l'utilisation des mots « payés à », qui figurent au paragraphe 1 des articles 10 et 11 et qui sont également utilisés au paragraphe 1 de l'article 12 du Modèle de Convention de double imposition de 1977, en lien avec des dividendes, des intérêts et des redevances, plutôt que les difficultés liées à la propriété des actions, des créances, des biens ou des droits au titre desquels ces dividendes, intérêts ou redevances sont payés. C'est pourquoi il serait inopportun, dans le contexte de ces articles, d'envisager une signification qui renvoie aux personnes

C (12)

1 Voir, par exemple, *Groupe d'action financière, Normes internationales sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme et de la prolifération – Les Recommandations du GAFI* (OCDE-GAFI, Paris, 2012), qui établissent en détail la norme internationale sur la lutte contre le blanchiment de capitaux et qui donne la définition suivante du terme bénéficiaire effectif (page 120) : « L'expression bénéficiaire effectif désigne la ou les personnes physiques qui en dernier lieu possèdent ou contrôlent un client et/ou la personne physique pour le compte de laquelle une opération est effectuée. Sont également comprises les personnes qui exercent en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique. » De même, le rapport de 2001 du Groupe de direction de l'OCDE sur le gouvernement d'entreprise, *Au-delà des apparences : l'utilisation des entités juridiques à des fins illicites* (OCDE, Paris, 2001), donne la définition suivante du concept de bénéficiaire effectif (page 16) :

> Dans le présent rapport, on entend par « bénéficiaire effectif » la personne physique qui est l'ultime titulaire de la propriété. Dans certaines situations, il faut, pour détecter le bénéficiaire effectif, lever le voile de toute une série de personnes morales ou physiques intermédiaires pour arriver à la personne physique qui est le véritable bénéficiaire. Dans le cas des sociétés de capitaux, la propriété est détenue par les actionnaires ou par les associés. Dans le cas des sociétés de personnes, elle appartient aux associés et aux commanditaires ou commandités. Lorsqu'il s'agit d'une fiducie ou d'une fondation, la propriété effective renvoie aux bénéficiaires, y compris les constituants ou les fondateurs.

physiques qui exercent « en dernier lieu un contrôle effectif sur une personne morale ou une construction juridique ».[1]

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

4.6 Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article, l'exemption de l'impôt dans l'État de la source reste disponible lorsqu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire situé dans un État contractant ou dans un État tiers est interposé entre le bénéficiaire et le payeur, mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant (le texte du Modèle de Convention a été modifié en 1997 pour préciser ce point qui a constitué la position constante des États membres).

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

5. L'article ne traite que des redevances provenant d'un État contractant et dont un résident de l'autre État contractant est le bénéficiaire effectif. Ses dispositions ne s'appliquent donc pas aux redevances provenant d'un État tiers, ni aux redevances provenant d'un État contractant qui sont imputables à un établissement stable qu'une entreprise dudit État a dans l'autre État contractant (pour un examen de ces cas, voir les paragraphes 4 à 6 des Commentaires sur l'article 21). Les questions de procédure ne sont pas réglées dans le présent article. Chaque État doit pouvoir appliquer la procédure prévue par son droit interne. Des questions particulières se posent en relation avec les cas triangulaires (voir le paragraphe 71 des Commentaires sur l'article 24).

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

7. À toutes fins utiles, l'attention est appelée sur le cas où le bénéficiaire effectif des redevances provenant d'un État contractant est une société résidente de l'autre État contractant dont le capital est en totalité ou en partie détenu par des actionnaires non résidents de ce dernier État, qui, de pratique courante, ne procède pas à la distribution de ses bénéfices sous forme de dividendes et qui jouit d'un régime fiscal privilégié (société privée d'investissement, société écran). La question peut en effet se poser de savoir s'il est justifié d'accorder à cette société dans l'État de la source des redevances l'exemption d'impôt prévue au paragraphe 1. Des dérogations

1 Voir la définition du Groupe d'action financière citée dans la note précédente.

spéciales à la règle d'imposition tracée par les dispositions de cet article peuvent éventuellement, à l'occasion de négociations bilatérales, être stipulées pour définir le régime applicable à de telles sociétés.

(Amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

8. Le paragraphe 2 contient une définition du terme « redevances ». Celles-ci proviennent en général des biens ou droits relevant des différentes formes de propriété littéraire et artistique, des éléments de propriété intellectuelle spécifiés dans le texte ainsi que des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. La définition s'applique aux rémunérations payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit qui est mentionné, que ce droit ait fait ou non l'objet ou soit susceptible ou non de faire l'objet d'un dépôt ou d'une inscription publique. La définition comprend aussi bien les paiements faits en exécution d'un contrat de licence que les indemnités qu'une personne serait obligée de verser pour contrefaçon ou violation du droit.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

8.1 La définition ne s'applique cependant pas aux paiements qui, tout en étant fondés sur le nombre de fois où un droit appartenant à une personne est utilisé, sont effectués à une autre personne qui ne détient pas elle-même le droit ou le droit d'usage (voir par exemple le paragraphe 18 ci-dessous).

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

8.2 Lorsqu'une rémunération est versée en contrepartie du transfert de la pleine propriété d'un bien mentionné dans la définition, cette rémunération n'est pas considérée comme une rémunération « pour l'usage ou la concession de l'usage » de ce bien et ne peut donc être considérée comme une redevance. Comme indiqué aux paragraphes 15 et 16 ci-après à propos des logiciels, des difficultés peuvent surgir dans le cas d'un transfert de droits susceptibles d'être considérés comme faisant partie d'un bien mentionné dans la définition lorsque ces droits sont transférés selon des modalités présentées comme constituant une aliénation. Il peut s'agir par exemple de l'octroi de l'exclusivité sur tous les droits de propriété intellectuelle pour une période limitée ou sur tous les droits à l'intérieur d'une zone géographique donnée dans le cadre d'une transaction organisée comme une vente. Il faudra tenir compte des faits particuliers de chaque cas et examiner celui-ci à la lumière de la législation nationale sur la propriété intellectuelle applicable à la catégorie de droits considérée et des règles prévues par le droit interne concernant ce qui constitue une aliénation, mais de façon générale, si les versements sont effectués en contrepartie de l'aliénation de droits constituant

un bien distinct et spécifique (ce qui est plus probable dans le cas de l'octroi d'une exclusivité à l'intérieur d'une zone géographique que dans le cas de l'octroi d'une exclusivité pour une période déterminée), il y a de fortes chances pour qu'ils soient considérés comme des bénéfices d'entreprise au sens de l'article 7 ou comme gain en capital au sens de l'article 13 plutôt que comme des redevances au sens de l'article 12. Ceci découle du fait que lorsque la propriété des droits a été aliénée en tout ou en partie, la contrepartie ne peut viser l'utilisation de ces droits. La nature fondamentale de la transaction, qui est celle d'une aliénation, ne peut être modifiée par la forme de la contrepartie, par le paiement échelonné de celle-ci ou, selon la majorité des pays, par le fait que les versements soient liés à une éventualité.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

8.3 Le terme « payées », qui est utilisé dans la définition, revêt un sens très large, la notion de paiement signifiant l'exécution de l'obligation de mettre des fonds à la disposition du créancier de la manière prévue par le contrat ou par les usages.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.4 À titre indicatif, certaines explications sont données ci-après afin de délimiter le champ d'application de l'article 12 par rapport à celui d'autres articles de la Convention, en ce qui concerne en particulier la communication d'informations.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

8.5 Lorsque des informations mentionnées au paragraphe 2 sont fournies ou lorsque l'usage ou la concession de l'usage d'un type de bien mentionné à ce paragraphe est accordé, la personne qui est propriétaire de ces informations ou de ces biens peut convenir de ne pas les fournir à quelqu'un d'autre. Les paiements effectués en contrepartie d'un tel accord constituent des paiements effectués pour s'assurer l'exclusivité de ces informations ou un droit exclusif d'utiliser ces biens, selon le cas. Ces paiements constituant des rémunérations « de toute nature payées pour [...] la concession de l'usage » des biens ou « pour des informations », ils relèvent de la définition des redevances.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

9. La définition du terme « redevances » au paragraphe 2 de l'article 12 du Projet de Convention de 1963 et du Modèle de Convention de 1977 comprenait les rémunérations « pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ». La mention de ces rémunérations dans cette définition a subséquemment été supprimée. Compte tenu de la nature des revenus provenant de la location d'équipement industriel,

commercial ou scientifique, incluant les revenus de la location de conteneurs, le Comité des affaires fiscales a décidé d'exclure ces revenus de location de la définition de redevances et, par conséquent, de faire en sorte que ces revenus échappent à l'application de l'article 12 afin d'assurer que ceux-ci soient visés par les dispositions concernant l'imposition des bénéfices des entreprises, tels que définis aux articles 5 et 7.

(Remplacé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

9.1 Les opérateurs de satellites et leurs clients (qui comprennent des entreprises de radiodiffusion et de télécommunication) concluent souvent des accords dits de « location de répéteur » en vertu desquels l'opérateur d'un satellite permet à son client d'utiliser la capacité d'un répéteur du satellite afin de transmettre sur une vaste zone géographique. Les rémunérations payées par les clients en vertu d'accords typiques de « location de répéteur » sont versées pour l'usage de la capacité de transmission du répéteur et ne constituent pas des redevances selon la définition du paragraphe 2 : ces rémunérations ne sont pas payées pour l'usage, ou la concession de l'usage, de biens, ou pour de l'information, visés dans la définition (elles ne peuvent être considérées, par exemple, comme des rémunérations payées pour l'usage, ou la concession de l'usage, d'un procédé secret puisque la technologie du satellite n'est pas transférée au client). S'agissant des conventions incluant une définition de redevances qui s'applique également à la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique (ICS), la classification de ces rémunérations dépend dans une large mesure des dispositions contractuelles applicables. Même si l'on utilise fréquemment l'expression « location de répéteur » dans les contrats applicables en l'espèce, le client, dans la majorité des cas, n'obtient pas la possession physique du répéteur mais uniquement sa capacité de transmission : le satellite est uniquement opéré par le locateur et le locataire n'a pas accès au répéteur qui lui a été attribué. Dans ces cas, les rémunérations payées par les clients ont le caractère de paiements pour services, auxquels s'applique l'article 7, plutôt que de rémunérations payées pour l'usage, ou la concession de l'usage, d'équipement ICS. Ces cas doivent être distingués de la transaction beaucoup moins fréquente dans laquelle le propriétaire du satellite loue celui-ci à un tiers qui l'opère et l'utilise pour ses propres fins ou pour offrir sa capacité de transmission à des tiers. Dans un tel cas, le paiement effectué par l'opérateur du satellite au propriétaire de ce satellite pourrait très bien être considéré comme une rémunération payée pour l'usage, ou la concession de l'usage, d'équipement industriel, commercial ou scientifique. Les rémunérations payées pour la location ou l'achat de la capacité de câbles pour la transmission d'électricité ou de communications (en vertu, par exemple, d'un accord accordant un droit irrévocable d'utiliser cette capacité) ou de conduites

(utilisées, par exemple, pour le transport du pétrole ou du gaz) doivent être analysées de façon similaire.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

9.2 Par ailleurs, les rémunérations payées par l'opérateur d'un réseau de télécommunications à un opérateur étranger en vertu d'un accord d'itinérance (voir le paragraphe 9.1 des Commentaires sur l'article 5) ne constituent pas des redevances selon la définition du paragraphe 2 puisque ces rémunérations ne sont pas payées pour l'usage, ou la concession de l'usage, de biens, ou pour de l'information, visés dans la définition (elles ne peuvent être considérées, par exemple, comme des rémunérations payées pour l'usage, ou la concession de l'usage, d'un procédé secret puisque aucune technologie secrète n'est utilisée ou transférée à l'opérateur). Cette conclusion reste vraie même dans le cas des conventions incluant une définition de redevances qui s'applique également à la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique puisque l'opérateur qui verse une rémunération en vertu d'un accord d'itinérance ne paie pas cette rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage du réseau étranger, auquel il n'a pas physiquement accès, mais plutôt pour les services de télécommunication fournis par l'opérateur de ce réseau étranger.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

9.3 Les rémunérations payées pour l'usage, ou la concession de l'usage, de la totalité ou d'une partie du spectre des radiofréquences (en vertu, par exemple, d'une « licence de spectre » qui permet au détenteur de cette licence de transmettre un contenu médiatique sur des fréquences déterminées de la bande électromagnétique) ne constituent pas des rémunérations versées pour l'usage, ou la concession de l'usage, de biens, ou pour de l'information, visés dans la définition de « redevances » au paragraphe 2. Cette conclusion reste vraie même dans le cas des conventions où la définition de redevances s'applique également à la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique puisque ces rémunérations ne sont pas payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un quelconque équipement.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

10. Les droits de location pour la concession de films cinématographiques sont également traités comme des redevances, que ces films soient projetés dans des salles de spectacles ou à la télévision. Toutefois, il peut être convenu par voie de négociations bilatérales que les droits de location pour la concession de films cinématographiques seront traités comme des bénéfices d'entreprise et soumis, par conséquent, aux dispositions des articles 7 et 9.

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

10.1 Les rémunérations qui sont versées uniquement en contrepartie de l'obtention de droits exclusifs de distribution d'un produit ou d'un service sur un territoire donné ne constituent pas des redevances dans la mesure où ils ne sont pas effectués en contrepartie de l'usage, ou de la concession de l'usage, d'un bien mentionné dans la définition. Ces versements, dont on considère qu'ils ont pour objet d'accroître les recettes provenant des ventes, relèvent plutôt de l'article 7. Un versement de ce type serait par exemple un versement effectué par un distributeur de vêtements résident d'un État contractant acquittant une certaine somme à un fabricant de chemises de marque résident de l'autre État contractant en contrepartie du droit exclusif de vendre dans le premier État les chemises de marque fabriquées à l'étranger par ledit fabricant. Dans cet exemple, le distributeur résident ne verse pas cette rémunération en contrepartie de l'obtention du droit d'utiliser le nom ou la marque sous lesquels les chemises sont vendues ; il se contente d'obtenir le droit exclusif de vendre dans l'État où il réside des chemises qu'il achètera auprès du fabricant de l'autre État.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

10.2 Un versement ne peut être réputé constituer une rémunération pour « l'usage ou la concession de l'usage du droit » d'utiliser un dessin, un modèle ou un plan si ce dessin, modèle ou plan n'existe pas déjà. Dans ce cas en effet, le versement est effectué en contrepartie de services qui aboutiront à l'élaboration de ce dessin, modèle ou plan et tomberont donc sous le coup de l'article 7. Il en sera ainsi même si le concepteur du dessin, modèle ou plan (un architecte par exemple) conserve la totalité des droits, y compris les droits d'auteur, sur ce dessin, modèle ou plan. Cependant, si le propriétaire des droits d'auteur sur des plans établis antérieurement se contente d'accorder à une personne le droit de modifier ou de reproduire ces plans sans véritablement effectuer un travail supplémentaire, les versements reçus par lui en contrepartie de l'octroi du droit d'utiliser ainsi ses plans constituent des redevances.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

11. En qualifiant de redevances les rémunérations payées pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, le paragraphe 2 fait référence à la notion de savoir-faire (*know-how*). Certains groupements et auteurs spécialisés ont formulé diverses définitions du savoir-faire. L'expression « rémunérations […] pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique » est utilisée dans le contexte du transfert de certaines informations n'ayant pas fait l'objet d'un brevet et qui ne relèvent généralement pas d'autres catégories de droits de propriété intellectuelle. Elle renvoie en principe à des informations non révélées au

public de nature industrielle, commerciale ou scientifique ayant trait à une expérience acquise qui trouvent une application pratique dans l'exploitation d'une entreprise et dont la divulgation peut générer un avantage économique. Parce que la définition fait référence à des informations ayant trait à une expérience acquise, l'article ne s'applique pas à la rémunération d'informations nouvelles obtenues du fait de la fourniture de services rendus à la demande de la personne l'ayant versée.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

11.1 Dans le contrat de savoir-faire, l'une des parties s'oblige à communiquer ses connaissances et expériences particulières, non révélées au public, à l'autre partie qui peut les utiliser pour son propre compte. Il est admis que le cédant n'a pas à intervenir dans l'application des formules concédées au concessionnaire et n'en garantit pas le résultat.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

11.2 Ce contrat diffère donc de ceux qui comportent des prestations de services, où l'une des parties s'oblige, à l'aide des connaissances usuelles de sa profession, à faire elle-même un ouvrage pour l'autre partie. Les rémunérations versées à ce titre relèvent généralement de l'article 7.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

11.3 La nécessité de distinguer ces deux types de paiements, à savoir les paiements pour la fourniture de savoir-faire et les paiements pour la fourniture de services, pose parfois des difficultés pratiques. Les critères suivants sont utiles pour établir cette distinction :

— Les contrats pour la fourniture de savoir-faire concernent des informations du type mentionné au paragraphe 11 qui existent déjà, ou concernent la fourniture de ces informations après leur développement ou leur création, et incluent des dispositions relatives à la confidentialité de ces informations.

— Dans la plupart des cas impliquant la fourniture de savoir-faire, aux termes du contrat le fournisseur n'a en général guère d'autre travail à accomplir que de fournir des informations existantes ou de reproduire des documents existants. En revanche, un contrat de services suppose, dans la majorité des cas, que le fournisseur engage des dépenses beaucoup plus élevées pour s'acquitter de ses obligations contractuelles. À titre d'exemple, suivant la nature des services à rendre, le fournisseur peut encourir des dépenses pour les salaires des employés affectés à la recherche, à la conception, aux essais, aux dessins et à d'autres activités

connexes, ou pour la rémunération de sous-traitants chargés d'assurer des services similaires.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

11.4 Les exemples suivants décrivent des paiements qui ne doivent donc pas être attribués à la fourniture de savoir-faire, mais à la fourniture de services :

— rémunérations obtenues pour des services après-vente,

— rémunérations obtenues pour des prestations effectuées par un vendeur dans le cadre de la garantie due à l'acheteur,

— rémunérations pour une pure assistance technique,

— rémunérations obtenues pour une liste de clients potentiels lorsque ladite liste est établie spécialement à l'intention de la personne ayant versé les rémunérations à partir d'informations accessibles à tous (les rémunérations versées pour une liste confidentielle de clients auxquels le bénéficiaire a fourni un produit ou un service particulier sont en revanche assimilées à la rémunération d'un savoir-faire dans la mesure où elles ont trait à une expérience commerciale acquise par le bénéficiaire dans le cadre de ses relations avec lesdits clients),

— rémunérations pour des consultations données par un ingénieur, un avocat ou un expert-comptable, et

— rémunérations pour des conseils fournis par voie électronique, pour des échanges électroniques avec des techniciens ou pour l'accès, via des réseaux informatiques, à une base de données de dépannage comme une base de données qui donne aux utilisateurs de logiciels des renseignements non confidentiels en réponse à des questions fréquemment posées ou à des problèmes communs qui se posent fréquemment.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

11.5 Dans le cas particulier d'un contrat prévoyant la communication, par le fournisseur, d'informations concernant le programme informatique, en règle générale, on considérera que le paiement est effectué en rémunération de la fourniture de ces informations de sorte qu'elle constitue une fourniture de savoir-faire lorsqu'elle est effectuée pour acquérir des informations constituant des idées et des principes à la base du programme, comme une démarche logique, des algorithmes ou des langages ou techniques de programmation, dès lors que ces informations sont fournies à la condition que le client ne les diffuse pas sans autorisation et qu'elles sont soumises à toute mesure de protection du secret commercial éventuellement disponible.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

11.6 Dans la pratique des affaires, on rencontre des contrats qui portent à la fois sur un savoir-faire et sur des prestations d'assistance technique. Un exemple, parmi d'autres, de contrats de cette espèce est le contrat de franchise, par lequel le franchiseur communique au franchisé ses connaissances et expériences et lui fournit en plus une assistance technique variée, doublée dans certains cas d'aides financières et de livraisons de marchandises. Dans l'hypothèse d'un contrat mixte, il convient en principe de décomposer, à l'aide des indications contenues dans le contrat ou par une ventilation raisonnable, le montant total de la rémunération stipulée en fonction des diverses prestations auxquelles elle s'applique, et de soumettre chacune des parties de la rémunération ainsi déterminée au régime fiscal qui lui est propre. Lorsque, toutefois, l'une des prestations convenues constitue de loin l'objet principal du contrat et que les autres prestations y prévues n'ont qu'un caractère accessoire et plutôt négligeable, le traitement applicable à la prestation principale devrait en général s'appliquer au montant total de la rémunération.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

12. La question de savoir si des versements concernant des logiciels doivent être classés comme des redevances soulève des difficultés mais constitue un sujet très important compte tenu du développement rapide de la technologie informatique au cours des dernières années et de l'ampleur des transferts technologiques internationaux dans ce domaine. En 1992, les Commentaires ont été amendés pour y présenter les principes selon lesquels une telle classification devrait être effectuée. Les paragraphes 12 à 17 ont été à nouveau modifiés en 2000 pour affiner l'analyse selon laquelle la distinction est faite entre les bénéfices d'entreprise et les redevances dans le cadre des transactions portant sur des logiciels. Dans la plupart des cas, l'analyse révisée n'aboutit pas à un résultat différent.

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

12.1 Un logiciel est un programme ou une série de programmes contenant des instructions destinées à un ordinateur pour les fins soit du fonctionnement opérationnel de l'ordinateur lui-même (système d'exploitation) soit de l'accomplissement d'autres tâches (logiciel d'application). Il peut être transféré sous diverses formes, par exemple par écrit ou électroniquement, sur une bande ou un disque magnétique, ou encore sur un disque laser ou un CD-ROM. Il peut être standardisé pour une large gamme d'applications ou personnalisé pour des utilisateurs individuels. Il peut être transféré comme partie intégrante du matériel informatique ou sous une forme indépendante pouvant être utilisée par des machines très diverses.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

12.2 Le caractère des paiements reçus dans le cadre de transactions faisant intervenir le transfert de logiciels dépend de la nature des droits que le bénéficiaire acquiert dans le cadre de l'accord particulier concernant l'utilisation et l'exploitation du programme. Les droits portant sur un programme informatique constituent une forme de propriété intellectuelle. Une étude des pratiques suivies par les pays membres de l'OCDE a révélé que tous ces pays sauf un protègent ces droits explicitement ou implicitement par le biais de leur législation en matière de droits d'auteur. Bien que le terme « logiciel » soit communément utilisé pour désigner à la fois le programme — sur lesquels les droits de propriété intellectuelle (droits d'auteur) subsistent — et le support sur lequel ce programme est incorporé, les législations de la plupart des pays membres de l'OCDE en matière de droits d'auteur reconnaissent la distinction entre les droits d'auteur sur le programme et le logiciel qui comporte une copie du programme faisant l'objet de ces droits d'auteur. Le transfert de droits concernant les logiciels se fait sous diverses formes allant d'une disposition de tous les droits d'auteur sur un programme à la vente d'un produit dont l'utilisation est sujette à un certain nombre de restrictions. La contrepartie du transfert peut aussi prendre différentes formes. Ces facteurs peuvent rendre difficile la distinction entre les versements concernant les logiciels qui constituent véritablement des redevances et d'autres types de versements. La difficulté de faire cette distinction est aggravée par la facilité de reproduction des logiciels et par le fait que l'acquisition d'un logiciel implique souvent pour l'acquéreur la nécessité d'en faire une copie afin de rendre son exploitation possible.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

13. Les droits du bénéficiaire du transfert représentent dans la plupart des cas une partie ou la totalité des droits d'auteur correspondants (voir les paragraphes 13.1 et 15 ci-dessous) ou ils peuvent représenter (ou être équivalents à) des droits partiels ou intégraux portant sur une copie du programme (la « copie du programme »), que cette copie soit ou non matérialisée sur un support ou fournie sous forme électronique (voir les paragraphes 14 à 14.2 ci-dessous). Dans des cas rares, la transaction peut correspondre à un transfert de *know-how* ou d'une formule secrète (paragraphe 14.3).

(Remplacé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

13.1 Les paiements effectués pour l'acquisition d'une partie des droits d'auteur (sans que l'auteur du transfert aliène intégralement ses droits d'auteur) constituent une redevance lorsque le paiement est effectué en échange du droit d'utiliser le programme d'une manière qui serait, en l'absence de cette licence, une violation de la législation relative aux droits d'auteur. On peut citer comme exemples de tels accords des autorisations de

reproduire et de distribuer dans le public des logiciels contenant le programme qui fait l'objet des droits d'auteur ou de modifier et de diffuser le programme dans le public. Dans ces circonstances, les paiements sont effectués en échange du droit d'utiliser les droits d'auteur sur le programme (c'est-à-dire exploiter les droits qui autrement appartiendraient au seul titulaire des droits d'auteur). Cependant, lorsqu'un versement concernant un logiciel peut véritablement être considéré comme une redevance, l'application des dispositions de l'article concernant les droits d'auteur peut présenter des difficultés étant bien entendu que l'application du paragraphe 2 exige que le logiciel soit qualifié d'œuvre littéraire, artistique ou scientifique. Aucune de ces catégories ne semble pleinement satisfaisante. La législation de nombreux pays en matière de droits d'auteur traite de ce problème en assimilant expressément les logiciels à une œuvre littéraire ou scientifique. Pour d'autres pays, l'assimilation à une œuvre scientifique paraît la plus réaliste. L'impossibilité, pour un pays, de rattacher les logiciels à l'une ou l'autre de ces catégories pourrait justifier l'adoption, dans le cadre de négociations bilatérales, d'une version modifiée du paragraphe 2 qui supprimerait toute indication quant à la nature des droits d'auteur concernés ou, alternativement, qui ferait expressément mention des logiciels.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

14. Dans d'autres types de transactions, les droits d'auteur acquis se limitent à ceux qui sont nécessaires pour permettre à l'utilisateur d'utiliser le programme, par exemple lorsque le bénéficiaire du transfert se voit accorder des droits limités de reproduction du programme. Ce serait le cas général pour les transactions en vue de l'acquisition d'une copie de programme. Les droits transférés dans ces cas sont inhérents à la nature même des programmes informatiques. Ils permettent à l'utilisateur de copier le programme, par exemple sur son disque dur ou à des fins d'archivage. Dans ce contexte, il est important de noter que la protection accordée en matière de programmes informatiques par la législation sur les droits d'auteur peut différer d'un pays à l'autre. Dans certains pays, le fait de copier le programme sur le disque dur ou la mémoire vive d'un ordinateur constituerait, en l'absence d'autorisation, une violation de la législation sur les droits d'auteur. Cependant, les législations de nombreux pays en matière de droits d'auteur accordent automatiquement ce droit au propriétaire du logiciel contenant un programme informatique. Indépendamment de la question de savoir si ce droit est accordé en vertu de la loi ou d'un accord de licence avec le titulaire du droit d'auteur, la copie du programme sur le disque dur ou dans la mémoire vive de l'ordinateur ou encore à des fins d'archivage constitue une opération essentielle dans l'utilisation du programme. Par conséquent, les droits concernant ces actes de copie, lorsqu'ils ne font que permettre l'exploitation effective du programme par l'utilisateur, ne doivent pas être pris en compte

dans l'analyse du caractère de la transaction à des fins d'imposition. Les paiements concernant ces types de transactions sont traités comme des revenus commerciaux conformément à l'article 7.

(Remplacé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

14.1 Il n'y a pas lieu de tenir compte de la méthode utilisée pour transférer le programme informatique. Par exemple, peu importe que le bénéficiaire du transfert acquière un disque informatique contenant une copie du programme ou reçoive directement une copie sur le disque dur de son ordinateur au moyen d'un modem. Il est également sans importance que l'utilisation du logiciel par le bénéficiaire du transfert soit sujette à des restrictions.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

C (12)

14.2 La facilité de reproduction des programmes informatiques a permis l'établissement d'accords de distribution dans lesquels le bénéficiaire du transfert obtient le droit d'effectuer des copies multiples du programme uniquement à des fins d'exploitation dans le cadre de ses propres affaires. Ces accords sont communément qualifiés de « licences de site », de « licences d'entreprise » ou de « licences de réseau ». Bien qu'ils permettent l'établissement de copies multiples du programme, ces droits sont généralement limités à ce qui est nécessaire pour permettre de faire fonctionner le programme sur les ordinateurs ou le réseau du bénéficiaire de la licence, qui n'autorise pas la reproduction à d'autres fins. Les paiements effectués dans le cadre de ces accords seront traités dans la plupart des cas comme des bénéfices d'entreprise conformément à l'article 7.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

14.3 Il existe un autre cas plus rare de transaction comportant le transfert de logiciels informatiques, dans lequel une entreprise de logiciel ou un créateur de programme informatique accepte de fournir des informations concernant les concepts et les principes sur lesquels repose le programme, tels que la logique, les algorithmes ou les langages ou techniques de programmation. Dans ces cas, les paiements peuvent être qualifiés de redevances dans la mesure où ils constituent la contrepartie de l'usage, ou de la concession de l'usage, de formules secrètes ou d'informations concernant une expérience industrielle, commerciale ou scientifique qui ne peut donner lieu à des droits d'auteur distincts. Cela contraste avec le cas le plus fréquent où la copie d'un programme est acquise en vue de son exploitation par l'utilisateur final.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

14.4 Les accords conclus entre un détenteur de droits d'auteur sur un logiciel et un intermédiaire chargé de la distribution prévoient souvent que ce dernier

a le droit de distribuer des copies du programme sans avoir le droit de reproduire celui-ci. Dans le cadre d'une transaction de cette nature, les droits acquis par rapport aux droits d'auteur sont uniquement les droits nécessaires à l'intermédiaire commercial pour distribuer des copies du logiciel. En pareil cas, la rémunération versée par le distributeur vise uniquement l'acquisition de copies du logiciel et non l'usage d'un droit quelconque d'exploiter les droits d'auteur sur le logiciel. C'est pourquoi, dans le cadre d'une transaction par laquelle un distributeur effectue des versements pour pouvoir acquérir et distribuer des copies d'un logiciel (mais sans acquérir le droit de reproduire ledit logiciel), les droits attachés aux actions entreprises à des fins de distribution du logiciel ne doivent pas être pris en compte lors de l'analyse de la nature de la transaction à des fins fiscales. Les versements effectués dans le cadre de ce type de transaction doivent être traités comme des bénéfices d'entreprise au sens de l'article 7 et ce, indépendamment du fait que les copies distribuées soient fournies sur un support matériel ou par voie électronique (dans la mesure où le distributeur n'a pas le droit de reproduire le logiciel) ou du fait que le logiciel fasse l'objet d'adaptations mineures pour en faciliter l'installation.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

15. Lorsque le versement est la contrepartie du transfert de la pleine propriété des droits d'auteur, ce versement ne peut constituer une redevance et les dispositions de l'article ne sauraient s'appliquer en l'espèce. Il peut cependant se présenter des difficultés lorsqu'il y a un transfert de droits qui comprend :

— un droit exclusif d'utilisation du droit d'auteur pendant une certaine durée ou sur un territoire limité ;

— le versement d'une contrepartie additionnelle liée à l'utilisation du logiciel ;

— une contrepartie prenant la forme d'un versement forfaitaire d'une certaine importance.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

16. Chaque cas doit être réglé en fonction des faits qui lui sont propres, mais de façon générale, si les versements sont effectués en contrepartie de l'aliénation de droits constituant un bien distinct et spécifique (ce qui est plus probable dans le cas de l'octroi d'une exclusivité à l'intérieur d'une zone géographique que dans le cas de l'octroi d'une exclusivité pour une période déterminée), il est probable que de tels versements constitueront en général des bénéfices d'entreprise visés par l'article 7 ou des gains en capital visés par l'article 13 plutôt qu'une redevance visée par l'article 12. Ceci découle du fait que lorsque la propriété des droits a été aliénée en tout ou en partie, la

contrepartie ne peut viser l'utilisation de ces droits. La nature fondamentale de la transaction, qui est celle d'une aliénation, ne peut être modifiée par la forme de la contrepartie, par le paiement échelonné de celle-ci ou, selon la majorité des pays, par le fait que les versements soient liés à une éventualité.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

17. Les versements effectués au titre de logiciels peuvent être effectués dans le cadre de contrats mixtes. Ces contrats comprennent par exemple les ventes de matériel avec des logiciels incorporés et les concessions de droits d'usage d'un logiciel assorties de prestations de services. Les méthodes exposées au paragraphe 11 ci-dessus aux fins de régler des problèmes similaires pouvant se poser en ce qui concerne les redevances relatives à des brevets et à du *know-how* sont également applicables au cas des logiciels. Lorsque cela s'avère nécessaire, il faut donc décomposer le montant total du paiement qui doit être effectué en vertu du contrat sur la base des renseignements contenus dans le contrat ou selon une répartition raisonnable et appliquer le régime fiscal propre à chacune des composantes ainsi déterminées.

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

17.1 Les principes énoncés ci-dessus en ce qui concerne les paiements au titre de logiciels sont également applicables aux transactions concernant d'autres types de produits numériques tels que des images, des sons ou du texte. Le développement du commerce électronique a multiplié le nombre de ces transactions. Pour déterminer si les versements correspondants constituent ou non des redevances, la principale question à résoudre est celle de la raison essentielle pour laquelle le paiement est effectué.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

17.2 Dans certains pays, la législation applicable stipule que les transactions permettant au client de télécharger par voie électronique des produits numériques peuvent faire intervenir un usage du droit d'auteur par le client, par exemple parce que le contrat l'autorise à réaliser une ou plusieurs copies du contenu numérique. Si le paiement constitue essentiellement la rémunération d'autre chose que l'usage ou la concession de l'usage de droits relevant du droit d'auteur (notamment l'acquisition d'autres types de droits, données ou services contractuels) et que l'usage du droit d'auteur se limite aux droits de téléchargement, stockage et exploitation sur l'ordinateur, le réseau ou tout autre dispositif de stockage, d'exécution ou d'affichage du client, cet usage ne doit pas affecter la détermination du type de paiement aux fins de l'application de la définition des « redevances ».

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

17.3 Tel est le cas des transactions qui permettent au client (lequel peut être une entreprise) de télécharger par voie électronique des produits numériques (tels que logiciels, images, sons ou texte) pour l'utilisation ou la jouissance du client. Dans ces transactions, le paiement est effectué essentiellement pour acquérir des données transmises sous la forme d'un signal numérique et ne correspond donc pas à des redevances, mais relève de l'article 7 ou de l'article 13, selon le cas. Dans la mesure où le droit et les dispositions contractuelles applicables stipulent que l'action de copier le produit sur le disque dur ou tout autre support d'archivage du client s'accompagne d'un exercice du droit d'auteur par le client, cette reproduction est simplement le moyen par lequel le signal numérique est saisi et stocké. Cette utilisation du droit d'auteur ne présente pas d'importance pour la classification car il ne correspond pas à ce qui est essentiellement rémunéré par le paiement (c'est-à-dire l'acquisition de données transmises sous la forme d'un signal numérique), qui est le facteur déterminant au regard de la définition des redevances. Il n'y a pas lieu non plus d'assimiler les paiements pour ces transactions à des « redevances » si le droit et les dispositions contractuelles applicables stipulent que la création d'une copie est considérée comme l'exercice d'un droit d'auteur par le fournisseur et non par le client.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

17.4 En revanche, lorsque le paiement constitue essentiellement la rémunération de l'octroi du droit d'utiliser un droit d'auteur dans un produit numérique qui est téléchargé par voie électronique à cet effet, les transactions correspondantes donnent lieu à des redevances. Tel est le cas, par exemple, d'un éditeur qui paie pour acquérir le droit de reproduire une image soumise à droit d'auteur qu'il télécharge par voie électronique pour la faire figurer sur la couverture d'un livre qu'il est en train de produire. Dans cette transaction, le paiement constitue essentiellement la rémunération de l'acquisition des droits d'exercice du droit d'auteur incorporé au produit numérique, à savoir le droit de reproduire et de diffuser l'image, et non simplement l'acquisition du contenu numérique.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

18. Les indications données ci-dessus au sujet des contrats mixtes peuvent aussi s'appliquer dans le cas de certaines représentations artistiques, en particulier d'un concert dirigé par un chef d'orchestre ou d'un récital donné par un musicien. La rémunération correspondant à la prestation musicale, augmentée, le cas échéant, de celle offerte pour la radiodiffusion instantanée semble relever de l'article 17. Lorsqu'en vertu du même contrat ou d'un contrat distinct, la prestation musicale est enregistrée et que l'artiste a accepté, sur la base de ses droits d'auteur concernant l'enregistrement, de recevoir des redevances sur la vente ou sur l'audition publique des disques, la

partie de la rémunération reçue qui consiste en de telles redevances relève de l'article 12. Cependant, lorsque le droit d'auteur sur un enregistrement sonore appartient, soit en raison de la loi applicable en matière de droit d'auteur, soit en raison des clauses du contrat, à une personne avec laquelle l'artiste a convenu par contrat de fournir ces services (par exemple, une prestation musicale au cours de l'enregistrement) ou à un tiers, les paiements effectués en vertu d'un tel contrat relèvent des articles 7 (par exemple, si la prestation a lieu en dehors de l'État de la source du paiement) ou 17 plutôt qu'en vertu de cet article, même si ces paiements dépendent de la vente des enregistrements.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

19. Il est rappelé, d'autre part, que les redevances variables ou fixes pour l'exploitation de gisements, sources ou autres ressources naturelles sont régies par l'article 6 et ne tombent donc pas sous l'application du présent article.

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

21. On a fait valoir que ce paragraphe pourrait donner lieu à des abus sous la forme du transfert de droits ou biens à des établissements stables constitués

uniquement à cette fin dans des pays réservant un traitement préférentiel aux redevances. Outre que de telles opérations abusives sont de nature à déclencher l'application des dispositions nationales anti-abus, il faut tenir compte du fait qu'un emplacement particulier ne peut constituer un établissement stable que si des activités d'entreprise y sont exercées et, ainsi qu'il est expliqué ci-dessous, l'exigence selon laquelle un droit ou bien doit se « rattacher effectivement » à un tel emplacement nécessite plus que le simple enregistrement du droit ou bien dans les documents comptables de l'établissement stable.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

21.1 Un droit ou bien générateur de redevances se rattache effectivement à un établissement stable et fait donc partie de son actif si la propriété « économique » de ce droit ou bien est attribuée à cet établissement stable selon les principes développés dans le rapport du Comité intitulé *Attribution de bénéfices aux établissements stables*[1] (voir en particulier les paragraphes 72 à 97 de la Partie I du rapport) aux fins de l'application du paragraphe 2 de l'article 7. Dans le contexte de ce paragraphe, la propriété « économique » d'un droit ou bien signifie l'équivalent de la propriété, aux fins de l'imposition du revenu, d'une entreprise distincte, avec les bénéfices et les charges correspondants (par exemple le droit aux redevances afférent à la propriété de ce droit ou bien, le droit à tout amortissement disponible et le risque de gains ou pertes liés à l'augmentation ou de la diminution de la valeur de ce droit ou bien).

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

21.2 Dans le cas de l'établissement stable d'une entreprise qui exerce des activités d'assurance, la réponse à la question de savoir si un droit ou bien se rattache effectivement à l'établissement stable sera donnée en tenant compte des instructions figurant à la Partie IV du rapport du Comité concernant la question de savoir si les revenus ou les gains attribuables à ce droit ou bien sont pris en compte dans la détermination du rendement obtenu par l'établissement stable sur le montant des actifs qui lui sont attribués (voir en particulier les paragraphes 165 à 170 de la partie IV). Ces instructions ayant un caractère général, les autorités fiscales devraient envisager d'appliquer une approche flexible et pragmatique qui tiendrait compte de l'application raisonnable et cohérente par l'entreprise de ces instructions afin d'identifier les actifs spécifiques qui se rattachent effectivement à l'établissement stable.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

1 *Attribution de bénéfices aux établissements stables*, OCDE, Paris, 2010.

Paragraphe 4

22. Ce paragraphe a pour objet de limiter le champ d'application des dispositions concernant l'imposition des redevances dans l'hypothèse où le montant des redevances payées excéderait, en raison de rapports particuliers qui existent entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec des tierces personnes, celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif s'ils l'avaient stipulé en toute indépendance. Il prévoit qu'en une telle hypothèse, les dispositions de l'article ne s'appliqueront qu'à ce dernier montant et que la partie excédentaire des redevances demeurera imposable conformément à la législation des deux États contractants et compte tenu des autres dispositions de la Convention. Ce paragraphe autorise uniquement l'ajustement du montant des redevances et non un reclassement des redevances qui aurait pour effet d'en modifier le caractère, par exemple un reclassement en apport de fonds propres. Pour qu'un tel ajustement soit possible aux termes du paragraphe 4 de l'article 12, il serait nécessaire au moins de supprimer la phrase « compte tenu de la prestation pour laquelle elles sont payées », qui introduit une restriction. Si l'on estime qu'il est nécessaire de clarifier cette intention, on pourrait ajouter après « excède » une expression de type « pour quelque raison que ce soit ».

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

difficultés à déterminer les autres dispositions de la Convention applicables suivant les cas à la partie excédentaire des redevances, rien ne les empêcherait d'apporter à la dernière phrase du paragraphe 4 des précisions supplémentaires, à condition de ne pas en altérer le sens général.

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

Observations sur les Commentaires

27. L'*Espagne* et l'*Italie* ne partagent pas l'interprétation donnée au paragraphe 8.2. Elles considèrent que les rémunérations versées en contrepartie de l'aliénation d'un bien mentionné dans la définition de redevances tombent dans le champ d'application de l'article lorsque moins que la propriété totale de cet élément est aliéné. L'*Italie* adopte la même position en ce qui concerne les paragraphes 15 et 16.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

27.1 S'agissant du paragraphe 10.1, l'*Italie* considère que lorsque des contrats accordent des droits exclusifs de distribution d'un produit ou service ainsi que d'autres droits mentionnés dans la définition de redevances, la partie du paiement qui est effectué, en vertu de ces contrats, en contrepartie des droits de distribution exclusifs du produit ou service peut, selon les circonstances, tomber dans le champ d'application de l'article.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

28. L'*Espagne*, le *Mexique* et le *Portugal* n'adhèrent pas aux conclusions qui figurent aux paragraphes 14, 14.4, 15, 16 et 17.1 à 17.4 ci-dessus. Ils estiment que les versements relatifs aux logiciels relèvent de l'article lorsqu'une partie seulement des droits sur un logiciel sont transférés, que les paiements soient effectués en contrepartie du droit d'utiliser un droit d'auteur sur un logiciel en vue d'une exploitation commerciale (sauf les paiements pour le droit de distribuer des copies d'un logiciel standard, excluant le droit de les modifier ou de les reproduire) ou qu'ils correspondent à un logiciel acquis en vue d'une utilisation dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise par l'acheteur, lorsque, dans ce dernier cas, le logiciel n'est pas absolument standard mais adapté de quelque manière à l'acheteur.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

29. Le *Mexique* n'adhère pas à l'interprétation donnée au paragraphe 8.2. Le Mexique considère que les paiements effectués en contrepartie d'un transfert de droits présenté comme une aliénation (par exemple, limité à une zone géographique ou à une période déterminée) tombent dans le champ d'application de l'article puisque moins que tous les droits afférents à un bien mentionné dans la définition sont transférés.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

30. La *République slovaque* n'adhère pas aux conclusions qui figurent aux paragraphes 14, 15 et 17 ci-dessus. Elle estime que les versements relatifs aux logiciels relèvent de l'article lorsqu'une partie seulement des droits sur un logiciel sont transférés, que les paiements soient effectués en contrepartie du droit d'utiliser un droit d'auteur sur un logiciel en vue d'une exploitation commerciale ou qu'ils correspondent à un logiciel acquis en vue d'une utilisation personnelle ou professionnelle de l'acheteur lorsque, dans ce dernier cas, le logiciel n'est pas absolument standard mais adapté de quelque manière à l'acheteur.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

31. La *Grèce* ne souscrit pas à l'interprétation donnée dans les paragraphes 14 et 15 ci-dessus. La Grèce est d'avis que les paiements liés à des logiciels entrent dans le champ de cet article, que les paiements correspondent à l'utilisation (ou au droit d'utilisation) de logiciels en vue d'une exploitation commerciale ou qu'ils soient effectués pour l'usage personnel ou professionnel de l'acquéreur.

(Remplacé le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

31.1 À l'égard du paragraphe 14, la *Corée* est d'avis que le paragraphe 14 néglige peut-être le fait que le *know-how* peut être transféré sous la forme de logiciels. Par conséquent, la Corée estime que le *know-how* dispensé par des non-résidents par le biais de logiciels ou de programmes informatiques doit être traité conformément à l'article 12.

(Ajouté le 23 octobre 1997 ; voir HISTORIQUE)

31.2 L'*Italie* estime que l'interprétation donnée au paragraphe 14.4 ne peut s'appliquer dans tous les cas. Elle examinera chaque cas à la lumière de toutes les circonstances, y compris les droits accordés par rapport à la distribution.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

31.3 S'agissant du paragraphe 9.1, l'*Allemagne* réserve sa position sur la question de savoir si, et dans quelles conditions, les rémunérations payées pour l'acquisition d'un droit de disposition de la capacité de transport d'une conduite ou de la capacité d'installations techniques, de lignes et de câbles pour la transmission d'électricité ou de communications (incluant la

transmission d'émissions de radio et de télévision) peuvent être considérées comme des rémunérations payées pour la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique.

(Renuméroté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

31.4 La *Grèce* n'adhère pas à l'interprétation donnée au sixième tiret du paragraphe 11.4 et est d'avis que tous les paiements correspondants tombent sous le coup de l'article.

(Renuméroté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

31.5 La *Grèce* n'adhère pas à l'interprétation donnée aux paragraphes 17.2 et 17.3 car les paiements liés au téléchargement de logiciels informatiques doivent être considérés comme des redevances même si ces produits sont acquis pour l'usage personnel ou commercial de l'acquéreur.

(Renuméroté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Réserves sur l'article

Paragraphe 1

32. *(Renuméroté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)*

32.1 *(Renuméroté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)*

33. La *Grèce* n'est pas en mesure d'accepter une disposition qui l'empêcherait de prévoir, dans des conventions bilatérales destinées à éviter la double imposition, une clause lui conférant le droit d'imposer les redevances à la source à un taux pouvant aller jusqu'à 10 pour cent.

(Amendé le 23 octobre 1997 ; voir HISTORIQUE)

34. La *République tchèque* se réserve le droit d'imposer à un taux de 10 pour cent les redevances qui, en vertu de sa législation, ont leur source sur son territoire. La République tchèque se réserve également le droit de soumettre les paiements au titre de l'utilisation de logiciels ou du droit d'utiliser ces logiciels à un régime fiscal différent de celui qui s'applique aux droits d'auteur.

(Ajouté le 23 octobre 1997 ; voir HISTORIQUE)

35. Le *Canada* réserve sa position sur le paragraphe 1 et désire maintenir dans ses conventions bilatérales un taux d'imposition à la source de 10 pour cent. Toutefois, il est prêt à exonérer de cet impôt les redevances à titre de droits d'auteur concernant une œuvre culturelle, dramatique, musicale ou artistique, à l'exclusion des redevances concernant les films cinématographiques et les œuvres enregistrées sur films ou bandes magnétiques ou autres moyens de reproduction destinés à la télévision. Le

Canada est également prêt, dans la plupart des cas, à exonérer les redevances sur les logiciels, les brevets et le *know-how*.

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

36. L'*Australie*, le *Chili*, la *Corée*, le *Mexique*, la *Nouvelle-Zélande*, la *Pologne*, le *Portugal*, la *République slovaque*, la *Slovénie* et la *Turquie* se réservent le droit d'imposer les redevances à la source.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

37. L'*Italie* se réserve le droit d'imposer les redevances à la source mais elle est disposée à accorder un traitement favorable pour certaines d'entre elles (les redevances à titre de droits d'auteur, par exemple). L'Italie se réserve aussi le droit de soumettre l'usage, ou la concession de l'usage, de droits relatifs à des logiciels à un régime fiscal différent de celui applicable aux droits d'auteur.

(Renuméroté le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

38. La *Grèce* se réserve le droit d'inclure dans la définition de redevances les paiements décrits aux paragraphes 9.1, 9.2 et 9.3.

(Renuméroté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

39. L'*Australie* se réserve le droit de modifier la définition de redevances afin d'y inclure des paiements ou des montants crédités qui sont traités comme des redevances dans son droit interne.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

40. Le *Canada*, le *Chili*, la *Corée*, la *République slovaque* et la *République tchèque* se réservent le droit d'ajouter au paragraphe 2 les mots « pour l'usage, ou la concession de l'usage, d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ».

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

41. La *Grèce*, l'*Italie* et le *Mexique* se réservent le droit de continuer à inclure les revenus de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique et de conteneurs dans la définition du terme « redevances » telle qu'elle figurait au paragraphe 2 de l'article 12 du Modèle de Convention de 1977.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

41.1 La *Pologne* se réserve le droit d'inclure dans la définition de « redevances » les revenus tirés de l'usage, ou de la concession de l'usage, d'équipement industriel, commercial ou scientifique et de conteneurs.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42. La *Nouvelle-Zélande* se réserve le droit d'imposer à la source les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique et de conteneurs.

(Renuméroté le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

43. *(Supprimé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

43.1 Le *Portugal* se réserve le droit d'imposer à la source comme redevances les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique ou de conteneurs, de même que le revenu provenant de l'assistance technique en connexion avec l'usage ou la concession de l'usage de cet équipement ou de conteneurs.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

44. Le *Portugal* se réserve le droit d'imposer à la source comme redevances les revenus provenant de l'assistance technique en connexion avec l'usage ou la concession de l'usage des droits ou des informations tels que référés aux termes du paragraphe 2 de l'article.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

45. *(Supprimé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)*

46. La *Turquie* se réserve le droit d'imposer à la source les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique.

(Renuméroté le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

46.1 Les *États-Unis* et le *Mexique* se réservent le droit de considérer comme redevances un gain tiré de l'aliénation d'un bien visé au paragraphe 2 de l'article lorsque ce gain dépend de la productivité, de l'utilisation ou de la disposition du bien.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

46.2 *(Renuméroté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)*

46.3 *(Renuméroté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)*

47. *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

Autres réserves

48. L'*Australie*, la *Belgique*, le *Canada*, le *Chili*, l'*Estonie*, la *France*, *Israël*, le *Mexique*, la *République slovaque*, la *République tchèque* et la *Slovénie* se réservent

le droit, afin de combler ce qu'ils considèrent comme une lacune de l'article, de proposer une disposition définissant la source des redevances par analogie avec les dispositions du paragraphe 5 de l'article 11, qui traite du même problème dans le cas des intérêts.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

49. Le *Mexique* se réserve le droit d'ajouter une disposition en vertu de laquelle les redevances sont considérées comme provenant d'un État contractant lorsqu'elles se rattachent à l'usage ou à la concession de l'usage dans cet État d'un type de bien mentionné au paragraphe 2 de l'article 12.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

50. La *République slovaque* se réserve le droit de soumettre les rémunérations versées pour l'usage, ou la concession de l'usage, des droits détenus sur des logiciels à un traitement fiscal différent de celui applicable aux droits d'auteur.

C (12)

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

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

Le titre qui précédait immédiatement le paragraphe 1 a été supprimé dans le Modèle de Convention de 1977, adopté par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le titre qui précédait immédiatement le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « A. OBSERVATIONS GÉNÉRALES »

Paragraphe 2 : Amendé le 23 juillet 1992 en remplaçant, dans la dernière ligne, le renvoi au paragraphe 5 de l'article 24 par un renvoi au paragraphe 4 de ce même article par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Certains pays ne permettent la déduction des redevances payées, pour l'imposition du débiteur, que si le bénéficiaire réside dans le même État que celui ci

ou y est imposable. Ils la refusent dans le cas contraire. La question de savoir si la déduction dont il s'agit doit également être accordée dans l'hypothèse où des redevances sont payées par un résident d'un État contractant à un résident de l'autre État est traitée au paragraphe 5 de l'article 24. »

Le paragraphe 2 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 9 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 1 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et le paragraphe 9 a été amendé et renuméroté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 9 a été supprimé. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 9 et le titre le précédant se lisaient comme suit :

« B. DÉDUCTIBILITÉ DES REDEVANCES POUR L'IMPOSITION DU DÉBITEUR

9. Certains pays ne permettent la déduction des redevances payées, pour l'imposition du débiteur, que si le bénéficiaire réside dans le même État que celui-ci ou s'y trouve imposable. Ils la refusent dans le cas contraire. Le Comité Fiscal estime souhaitable que la déduction dont il s'agit soit également accordée dans l'hypothèse où des redevances sont payées par une personne résidente d'un État contractant à une personne résidente de l'autre État, les cas de fraude étant bien entendu réservés ; il considère qu'elle ne doit pas être exclue pour la simple raison que l'impôt payable par le bénéficiaire de ces redevances n'est pas prélevé dans l'État de la source en application de l'article proposé. Toute autre façon de procéder permettrait de neutraliser les effets bienfaisants de mesures prises pour éviter la double imposition. »

Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à ce qu'il ait été supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Les Conventions types élaborées par le Comité Fiscal de la Société des Nations en 1928 ne contenaient pas de réglementation expresse concernant l'imposition des redevances pour la concession de licences d'exploitation et des rémunérations analogues. Il en résultait que lesdites redevances et rémunérations ne pouvaient être imposées que dans l'État de la résidence du bailleur, à moins qu'elles ne fussent touchées dans le cadre d'un établissement stable du bailleur situé dans l'autre État, étant entendu que la notion d'« établissement stable » comprenait également une installation fixe affectée à l'exercice d'une profession libérale. »

Paragraphe 3 : Correspond au paragraphe 10 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et le paragraphe 10 et les titres qui le précédaient ont été déplacés et renumérotés paragraphe 3 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 10 et les titres le précédant se lisaient comme suit :

« 10. Conformément à la Convention type élaborée à Londres en 1946 par le Comité Fiscal de la Société des Nations et aux solutions consacrées par beaucoup de Conventions conclues entre États Membres de l'O.C.D.E., le paragraphe 1 adopte le principe de l'imposition exclusive des redevances dans l'État dont le bénéficiaire est résident. Il est uniquement fait exception à ce principe dans les cas réglés par le paragraphe 3. »

Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à jusqu'à ce qu'il ait été supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. La Convention type élaborée par le Comité Fiscal de la Société des Nations à Mexico en 1943 contient déjà une disposition spéciale concernant l'imposition des redevances pour la concession de licences d'exploitation et des rémunérations analogues (Article X). Il y fut distingué entre les redevances et sommes reçues en paiement du droit d'utiliser :

a) un brevet, un procédé ou une formule de caractère secret, une marque de fabrique ou tout autre droit analogue, et

b) une oeuvre ou une publication musicale, artistique, littéraire ou scientifique, ou toute autre oeuvre ou publication culturelle. »

Paragraphe 4 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. La notion de bénéficiaire effectif a été introduite au paragraphe 1 de l'article 12 pour clarifier l'application de l'article par rapport aux paiements à des intermédiaires afin de préciser clairement que l'État de la source n'est pas obligé de renoncer au droit d'imposer les revenus de redevances uniquement parce que ces revenus ont été immédiatement perçus par un résident d'un État avec lequel l'État de la source a conclu une convention. Le terme « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique, mais doit être entendu dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales. »

Le paragraphe 4, tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003 a été remplacé quand le paragraphe 4 a été amendé et renuméroté paragraphe 4.2 (voir historique du paragraphe 4.2) et un nouveau paragraphe 4 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 4.1 : Amendé le 15 juillet 2014, en déplaçant les deux dernières phrases dans un nouveau paragraphe 10.1 et en changeant les mots « immédiatement perçus par » par «payés directement à », par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 4.1 se lisait comme suit :

« 4.1 La réduction ou l'exonération de l'impôt dû au titre d'un élément de revenu est accordée par l'État de la source à un résident de l'autre État contractant afin d'éviter en totalité ou en partie la double imposition qui résulterait de l'imposition concurrente de ce même revenu par l'État de la résidence. Lorsqu'un élément de revenu est perçu par un résident d'un État contractant agissant en qualité d'agent ou autre mandataire, il serait contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération de l'impôt du seul fait que le récipiendaire immédiat du revenu est un résident de l'autre État contractant. Dans cette situation, le récipiendaire immédiat du revenu a la qualité de résident mais il n'existe pas de risque de double imposition de ce fait puisque le résident n'est pas considéré du point de vue fiscal comme le propriétaire du revenu dans l'État de résidence. Il serait également contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération d'impôt à un résident d'un État contractant qui agit, autrement que dans la cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause. Pour ces raisons, le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé « Les conventions

préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais »[1] conclut qu'une société relais ne peut pas être considérée normalement comme le bénéficiaire effectif si, bien qu'étant le propriétaire du revenu dans la forme, elle ne dispose dans la pratique que de pouvoirs très limités qui font d'elle un simple fiduciaire ou un simple administrateur agissant pour le compte des parties intéressées.

1 Reproduit à la page R(6)-1 du volume II »

Le paragraphe 4.1 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 4.2 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Le paragraphe 4.2 inclut les deux dernières phrases du paragraphe 4.1 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2014 (voir HISTORIQUE paragraphe 4.1).

Paragraphe 4.3 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 4.4 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 4.5 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 4.6 : Correspond au paragraphe 4.2 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2014. A cette date, le paragraphe 4.2 a été amendé et renuméroté paragraphe 4.6 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 4.2 se lisait comme suit :

« 4.2. Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article, la limitation de l'impôt dans l'État de la source reste disponible lorsqu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire situé dans un État contractant ou dans un État tiers est interposé entre le bénéficiaire et le payeur, mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant (le texte du Modèle de Convention a été modifié en 1995 pour préciser ce point qui a constitué la position constante des États membres). Les États qui veulent expliciter ce point peuvent le faire lors des négociations bilatérales. »

Correspond au paragraphe 4 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. A cette date, le paragraphe 4 a été amendé et renuméroté paragraphe 4.2 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002). Après le 23 octobre 1977 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. En vertu du paragraphe 1, l'exemption d'impôt dans l'État de la source ne s'applique pas lorsqu'un intermédiaire, tel qu'un agent ou autre mandataire, s'interpose entre le créancier et le débiteur, à moins que le bénéficiaire effectif ne soit un résident de l'autre État contractant (le texte du Modèle a été modifié en 1995 pour clarifier ce point, conformément à la position constante de tous les pays membres). Les États qui souhaiteraient que cela soit formulé de manière plus explicite pourront le faire lors des négociations bilatérales. »

Le paragraphe 4 a été amendé le 23 octobre 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le

23 octobre 1997. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977) a remplacé le paragraphe 4 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 4 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et un nouveau paragraphe 4 a été ajouté l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

C (12)

> « 4. Dans le premier cas, les rémunérations ne pouvaient être imposées que dans l'État où il était fait usage des droits, etc. Dans le second cas, le droit d'imposition n'appartenait qu'à l'État de la résidence du bailleur, en l'espèce le bailleur de l'oeuvre, à moins que les rémunérations ne fussent obtenues dans le cadre d'un établissement stable dudit bailleur situé dans l'autre État, étant entendu également que la notion d'« établissement stable » comprenait une installation fixe affectée à l'exercice d'une profession libérale. »

Paragraphe 5 : Amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant le renvoi au « paragraphe 53 des Commentaires sur l'article 24 » par un renvoi au « paragraphe 71 des Commentaires sur l'article 24 », par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. L'article ne traite que des redevances provenant d'un État contractant et dont un résident de l'autre État contractant est le bénéficiaire effectif. Ses dispositions ne s'appliquent donc pas aux redevances provenant d'un État tiers, ni aux redevances provenant d'un État contractant qui sont imputables à un établissement stable qu'une entreprise dudit État a dans l'autre État contractant (pour un examen de ces cas, *cf.* les paragraphes 4 à 6 des Commentaires sur l'article 21). Les questions de procédure ne sont pas réglées dans le présent article. Chaque État doit pouvoir appliquer la procédure prévue par son droit interne. Des questions particulières se posent en relation avec les cas triangulaires (*cf.* paragraphe 53 des Commentaires sur l'article 24). »

Le paragraphe 5 a été antérieurement amendé le 23 octobre 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. L'article ne traite que des redevances provenant d'un État contractant et versées à un résident de l'autre État contractant. Ses dispositions ne s'appliquent donc pas aux redevances provenant d'un État tiers, ni aux redevances provenant d'un État contractant qui sont imputables à un établissement stable qu'une entreprise dudit État a dans l'autre État contractant (pour un examen de ces cas, *cf.* les paragraphes 4 à 6 des Commentaires sur l'article 21). Les questions de procédure ne sont pas réglées dans le présent article. Chaque État doit pouvoir appliquer la procédure prévue par son droit interne. Des questions particulières

se posent en relation avec les cas triangulaires (*cf.* paragraphe 53 des Commentaires sur l'article 24). »

Le paragraphe 5 a été antérieurement amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 60 d'un autre rapport intitulé « Cas triangulaires » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 5 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 5 du Projet de Convention de 1963 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ait été supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. En ce qui concerne l'imposition des redevances pour la concession de licences d'exploitation et des rémunérations analogues, la Convention type élaborée à Londres en 1946 par le Comité Fiscal de la Société des Nations présente par rapport à la Convention type de Mexico les divergences suivantes :

a) qu'il s'agisse des droits mentionnés à l'alinéa *a*) ou de ceux visés à l'alinéa *b*) du paragraphe 3 ci-dessus, le droit à l'imposition appartient toujours à l'État de la résidence du bailleur;

b) Les redevances payées par une entreprise de l'un des États contractants à une entreprise de l'autre État contractant peuvent, s'il existe un lien économique particulièrement étroit entre les deux entreprises, être assujetties à l'impôt dans l'État où les droits sont exploités. »

Paragraphe 6 : Correspond au paragraphe 11 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 6 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et le paragraphe 11 a été amendé et renuméroté paragraphe 6 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

« 11. Le paragraphe 1 ne précise pas si l'exemption dans l'État de la source doit ou non être subordonnée à l'imposition effective des redevances dans l'État de la résidence. Cette question peut être résolue par voie de négociations bilatérales dans l'un ou l'autre sens. »

Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à ce qu'il ait été supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. L'étude des Conventions plus récentes révèle que les principes contenus dans la Convention type de Londres ont été repris par la plupart des pays membres de l'O.C.D.E. :

a) le droit à l'imposition de redevances pour la concession de licences d'exploitation et de rémunérations analogues est donc attribué, en principe, à l'État du domicile du bailleur ;

b) lorsque les redevances pour la concession de licences d'exploitation et des rémunérations analogues sont obtenues dans le cadre d'un établissement

stable situé dans l'un des États et faisant partie d'une entreprise industrielle ou commerciale de l'autre État exploitée par le bailleur ou dans le cadre d'une profession libérale exercée dans l'un des États par le bailleur qui a sa résidence dans l'autre État, elles sont traitées d'après les règles qui, conformément à la Convention, sont applicables aux revenus provenant respectivement d'une entreprise industrielle ou commerciale ou de l'exercice d'une profession libérale. »

Paragraphe 7 : Amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, en remplaçant, à la fin de la première phrase, les mots « société de base » par « société écran » et, à la fin de la deuxième phrase, les mots « dans le paragraphe 1 » par « au paragraphe 1 ». Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. A toutes fins utiles, l'attention est appelée sur le cas où le bénéficiaire effectif des redevances provenant d'un État contractant est une société résidente de l'autre État contractant dont le capital est en totalité ou en partie détenu par des actionnaires non résidents de ce dernier État, qui, de pratique courante, ne procède pas à la distribution de ses bénéfices sous forme de dividendes et qui jouit d'un régime fiscal privilégié (société privée d'investissement, société de base). La question peut en effet se poser de savoir s'il est justifié d'accorder à cette société dans l'État de la source des redevances l'exemption d'impôt prévue au paragraphe 1. Des dérogations spéciales à la règle d'imposition tracée par les dispositions de cet article peuvent éventuellement, à l'occasion de négociations bilatérales, être stipulées pour définir le régime applicable à de telles sociétés. »

Le paragraphe 7 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 7 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et le paragraphe 12 a été amendé et renuméroté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

« 12. A toutes fins utiles l'attention est appelée sur le cas où le bénéficiaire des redevances provenant d'un État contractant est une société résidente de l'autre État contractant dont le capital est en totalité ou en partie détenu par des actionnaires domiciliés en dehors de ce dernier État, qui, de pratique courante, ne procède pas à la distribution de ses bénéfices sous forme de dividendes et qui jouit d'un régime fiscal privilégié (société privée d'investissement, « *base company* »). La question peut en effet se poser de savoir s'il est justifié d'accorder à cette société dans l'État de la source des redevances l'exemption d'impôt prévue dans le présent article. Des dérogations spéciales à la règle d'imposition tracée par les dispositions de cet article peuvent éventuellement, à l'occasion de négociations bilatérales, être stipulées pour définir le régime applicable à de telles sociétés. »

Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à ce qu'il ait été supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. En sus des règles prévues à la Convention type de Londres de la Société des Nations, les Conventions plus récentes des pays Membres de l'O.C.D.E. renferment les prescriptions particulières concernant :

a) les droits de location pour la concession de films cinématographiques. Ceux-ci sont traités dans la plupart des Conventions comme les autres redevances pour la concession de licences d'exploitation; dans quelques-unes, toutefois, elles sont considérées comme des revenus industriels ou commerciaux ;

b) les rémunérations pour la mise à la disposition d'équipements industriels ou scientifiques. Celles-ci sont traitées comme des redevances pour la concession de licences d'exploitation ;

c) les redevances ne correspondant pas à une contre-prestation adéquate. Dans ce cas, le montant des redevances stipulées diffère de celui généralement convenu dans les mêmes circonstances, dans le but de soustraire des revenus à l'imposition par un État déterminé. Dans la mesure où les rémunérations convenues dépassent un montant correspondant à une contre-prestation adéquate, l'État où les droits sont exploités possède le droit d'imposition. »

Paragraphe 8 : Amendé le 17 juillet 2008, en insérant les cinquième, avant-dernière et dernière phrases dans les paragraphes 8.1, 8.3 et 8.4 respectivement, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. Le paragraphe 2 contient une définition du terme « redevances ». Celles-ci proviennent en général des biens ou droits relevant des différentes formes de propriété littéraire et artistique, des éléments de propriété intellectuelle spécifiés dans le texte ainsi que des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. La définition s'applique aux rémunérations payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit qui est mentionné, que ce droit ait fait ou non l'objet ou soit susceptible ou non de faire l'objet d'un dépôt ou d'une inscription publique. La définition comprend aussi bien les paiements faits en exécution d'un contrat de licence que les indemnités qu'une personne serait obligée de verser pour contrefaçon ou violation du droit. La définition ne s'applique cependant pas aux paiements qui, tout en étant fondés sur le nombre de fois où un droit appartenant à une personne est utilisé, sont effectués à une autre personne qui ne détient pas elle-même le droit ou le droit d'usage (*cf.* par exemple le paragraphe 18 ci-dessous). Il y a lieu de noter aussi que le mot « paiement » utilisé dans la définition a une signification très large dans la mesure où la notion de paiement désigne l'accomplissement de l'obligation de mettre des fonds à la disposition du créancier selon les modalités requises par contrat ou par la coutume. À titre indicatif, certaines explications sont données ci-après afin de délimiter le champ d'application de l'Article 12 par rapport à celui d'autres articles de la Convention, en ce qui concerne en particulier la communication d'informations. »

Le paragraphe 8 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. Le paragraphe 2 contient une définition du terme « redevances ». Celles-ci proviennent en général des biens ou droits relevant des différentes formes de propriété littéraire et artistique, des éléments de propriété intellectuelle spécifiés dans le texte ainsi que des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. La définition s'applique aux rémunérations payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit qui y est mentionné, que ce droit ait fait ou non l'objet ou soit susceptible ou non de faire l'objet d'un dépôt ou d'une inscription publique. La définition comprend aussi bien les paiements faits en exécution d'un contrat de licence que les indemnités qu'une personne serait obligée de verser pour contrefaçon ou violation du droit. Il est à noter que terme « payées », que l'on retrouve dans la définition, revêt un sens très large, la notion de payer signifiant : exécuter l'obligation de mettre des fonds à la disposition du créancier de la manière prévue par le contrat ou par les usages. À

titre indicatif, certaines explications sont données ci-après afin de délimiter le champ d'application de l'article 12 par rapport à celui d'autres articles de la Convention, en ce qui concerne en particulier la communication d'informations. »

Le paragraphe 8 a été antérieurement amendé le 23 octobre 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 8 a été antérieurement amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, en supprimant notamment les mots « la location d'équipements » dans la dernière ligne. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 8 du Modèle de Convention de 1977 correspondait aux paragraphes 13, 14 et 15 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 8 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et les paragraphes 13, 14 et 15 ont été amendés et insérés dans le paragraphe 8 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 13 a été inséré avant le paragraphe 8. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, les paragraphes 13, 14 et 15 se lisaient comme suit :

« 13. Le paragraphe 2 contient une définition du terme « redevances ». Il s'agit en général des biens ou droits relevant des différentes formes de propriété littéraire et artistique, des éléments de propriété industrielle et commerciale spécifiés dans le

texte, ainsi que des informations ayant trait à une expérience pratique acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

14. La définition s'applique aux rémunérations payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit des espèces susmentionnées, que ce droit ait fait ou non l'objet ou soit susceptible ou non de faire l'objet d'un dépôt ou d'une inscription publique.

15. La définition comprend aussi bien les paiements faits en exécution d'un contrat de licence que les indemnités qu'une personne serait obligée de verser pour contrefaçon ou usage abusif du droit. »

Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à ce qu'il ait été supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. En partant des données ci-dessus, le Comité Fiscal a élaboré l'article concernant l'imposition directe de redevances pour la concession de licences d'exploitation et de rémunérations analogues. »

Paragraphe 8.1 : Correspond à la cinquième phrase du paragraphe 8 telle qu'elle se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 8.1 a été renuméroté paragraphe 8.5 (voir historique du paragraphe 8.5) et la cinquième phrase du paragraphe 8 a remplacé le paragraphe 8.1 (voir historique du paragraphe 8) par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 8.2 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 8.3 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 8.3 a été supprimé et un nouveau paragraphe 8.3 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 8.3 se lisait comme suit :

« 8.3 Le mot « paiement » utilisé dans la définition a une signification très large dans la mesure où la notion de paiement désigne l'accomplissement de l'obligation de mettre des fonds à la disposition du créancier selon les modalités requises par contrat ou par la coutume. »

Le paragraphe 8.3 correspondait à l'avant-dernière phrase du paragraphe 8 telle qu'elle se lisait avant le 17 juillet 2008. L'avant-dernière phrase du paragraphe 8 a été amendée et insérée dans un nouveau paragraphe 8.3 (voir historique du paragraphe 8) par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 8.4 : Correspond à la dernière phrase du paragraphe 8 telle qu'elle se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, la dernière phrase du paragraphe 8 a été insérée dans un nouveau paragraphe 8.4 (voir historique du paragraphe 8) par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 8.5 : Correspond au paragraphe 8.1 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 8.1 a été renuméroté paragraphe 8.5 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 8.1 a été ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 9 : Remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 9 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé et un nouveau paragraphe 9 a été ajouté par le

rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de deux précédents rapports intitulés « L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983) et « L'imposition des revenus provenant de la location de conteneurs » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 9 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 9 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 9 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 2 (voir historique du paragraphe 2) et un nouveau paragraphe 9 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 9.1 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 9.2 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 9.3 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 10 : Amendé le 29 avril 2000, en remplaçant les mots « industriels et commerciaux » par les mots « d'entreprise », par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. Les droits de location pour la concession de films cinématographiques sont également traités comme des redevances, que ces films soient projetés dans des salles de spectacles ou à la télévision. Toutefois, il peut être convenu par voie de négociations bilatérales que les droits de location pour la concession de films cinématographiques seront traitées comme des bénéfices industriels et commerciaux et soumises, par conséquent, aux dispositions des articles 7 et 9. »

Le paragraphe 10 a été antérieurement amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, en remplaçant, dans la deuxième phrase, les mots « redevances pour la concession de films » par « droits de location pour la concession de films ». Dans le

Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. Les droits de location pour la concession de films cinématographiques sont également traités comme des redevances, que ces films soient projetés dans des salles de spectacles ou à la télévision. Toutefois, il peut être convenu par voie de négociations bilatérales que les redevances pour la concession de films cinématographiques seront traitées comme des bénéfices industriels et commerciaux et soumises, par conséquent, aux dispositions des articles 7 et 9. »

Le paragraphe 10 du Modèle de Convention de 1977 correspondait aux paragraphes 16 et 17 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 10 a été amendé et renuméroté paragraphe 3 (voir historique du paragraphe 3) et les paragraphes 16 et 17 ont été amendés et fusionnés dans un nouveau paragraphe 10 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 10 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, les paragraphes 16 et 17 se lisaient comme suit :

> « 16. Conformément à la pratique prédominante suivie dans les Conventions entre les pays Membres de l'O.C.D.E., les droits de location pour la concession de films cinématographiques sont également traités comme des redevances, que ces films soient projetés dans des salles de spectacle ou par télévision.
>
> 17. Toutefois, il peut être convenu par voie de négociations bilatérales que les redevances pour la concession de films cinématographiques seront traitées comme des bénéfices industriels et commerciaux et soumises, par conséquent, aux dispositions des articles 5, 7 et 9. »

Paragraphe 10.1 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 10.2 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 11 : Amendé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

> « 11. En qualifiant de redevances les rémunérations payées pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, le paragraphe 2 vise la notion de savoir-faire (*know-how*). Certains groupements et auteurs spécialisés ont formulé des définitions du savoir-faire qui ne divergent pas essentiellement quant au fond. L'une de ces définitions, donnée par l'Association des bureaux pour la protection de la propriété industrielle (ANBPPI) précise que le « *know-how* est l'ensemble non divulgué des informations techniques, brevetables ou non, qui sont nécessaires à la reproduction industrielle d'emblée et dans les mêmes conditions d'un produit ou d'un procédé ; procédant de l'expérience, le *know-how* est le complément de ce qu'un industriel peut savoir par le seul examen du produit et la seule connaissance des progrès de la technique ». »

Le paragraphe 11 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003 par la suppression de la quatrième phrase et des phrases suivantes, lesquelles ont été amendées et incluses dans les nouveaux paragraphes 11.1, 11.2, 11.4 et 11.6, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique » (adopté

par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002). Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

> « 11. En qualifiant de redevances les rémunérations payées pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, le paragraphe 2 vise la notion de « *know-how* ». Certains groupements et auteurs spécialisés ont formulé des définitions du *know-how* qui ne divergent pas essentiellement quant au fond. L'une de ces définitions donnée par l'Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle (ANBPPI) précise que le « *know-how* » est l'ensemble non divulgué des informations techniques, brevetables ou non, qui sont nécessaires à la reproduction industrielle d'emblée et dans les mêmes conditions d'un produit ou d'un procédé ; procédant de l'expérience, le *know-how* est le complément de ce qu'un industriel ne peut savoir par le seul examen du produit et la seule connaissance des progrès de la technique ». Dans le contrat de *know-how*, l'une des parties s'oblige à communiquer ses connaissances et expériences particulières, non révélées au public, à l'autre partie qui peut les utiliser pour son propre compte. Il est admis que le concédant n'a pas à intervenir dans l'application des formules concédées au concessionnaire et n'en garantit pas le résultat. Ce contrat diffère donc de ceux qui comportent des prestations de services où l'une des parties s'oblige, à l'aide des connaissances usuelles de sa profession, à faire elle-même un ouvrage pour l'autre partie. Ainsi ne constituent pas des redevances, au sens du paragraphe 2, des rémunérations obtenues pour des services après vente, des prestations effectuées par un vendeur dans le cadre de la garantie due à l'acheteur, une pure assistance technique ou des consultations données par un ingénieur, un avocat ou un expert comptable. De telles rémunérations tombent généralement sous l'application de l'article 7. Dans la pratique des affaires, on rencontre des contrats qui portent à la fois sur un *know-how* et sur des prestations d'assistance technique. Un exemple, parmi d'autres, de contrat de cette espèce est le contrat de franchise (*franchising*), dans lequel le concédant (*franchisor*) communique au concessionnaire (*franchisee*) ses connaissances et expériences et lui fournit en plus une assistance technique variée, doublée dans certains cas d'aides financières et de livraisons de marchandises. Dans l'hypothèse d'un contrat mixte, il convient en principe de décomposer, à l'aide des indications contenues dans le contrat ou par une ventilation raisonnable, le montant total de la rémunération stipulée en fonction des diverses prestations auxquelles elle s'applique, et de soumettre chacune des parties de la rémunération ainsi déterminées au régime fiscal qui lui est propre. Lorsque, toutefois, l'une des prestations convenues constitue de loin l'objet principal du contrat et que les autres prestations y prévues n'ont qu'un caractère accessoire et plutôt négligeable, il paraît possible d'assujettir la totalité de la rémunération au régime applicable à la prestation principale. »

Le paragraphe 11 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000, en supprimant les mots « ou de l'article 14 », par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

> « 11. En qualifiant de redevances les rémunérations payées pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, le paragraphe 2 vise la notion de « *know-how* ». Certains groupements et auteurs spécialisés ont formulé des définitions du *know-how* qui ne divergent pas essentiellement quant au fond. L'une de ces définitions donnée par l'Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle (ANBPPI)

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

Le paragraphe 11, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 12 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé et le paragraphe 12 a été renuméroté paragraphe 11 et amendé, en y remplaçant, dans la septième phrase, les mots « de l'article 12 » par « du paragraphe 2 », par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 12, tel qu'il se lisait dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, a été remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Le paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 7 (voir historique du paragraphe 7) et un nouveau paragraphe 12 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977.

Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 11 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 11 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) a été amendé et renuméroté paragraphe 6 (voir historique du paragraphe 6) et un nouveau paragraphe 11 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 11.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002). Le nouveau paragraphe 11.1 correspond aux quatrième et cinquième phrases du paragraphe 11 telles qu'elles se lisaient avant le 28 janvier 2003 (voir historique du paragraphe 11).

Paragraphe 11.2 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002). Le nouveau paragraphe 11.2 correspond aux sixième et huitième phrases du paragraphe 11 telles qu'elles se lisaient avant le 28 janvier 2003 (voir historique du paragraphe 11).

Paragraphe 11.3 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 11.4 : Amendé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 11.4 se lisait comme suit :

> « 11.4 Les exemples suivants décrivent des paiements qui ne doivent donc pas être attribués à la fourniture de savoir-faire, mais à la fourniture de services :
>
> — rémunérations obtenues pour des services après-vente,
>
> — rémunérations obtenues pour des prestations effectuées par un vendeur dans le cadre de la garantie due à l'acheteur,
>
> — rémunérations pour une pure assistance technique,
>
> — rémunérations pour des consultations données par un ingénieur, un avocat ou un expert-comptable, et
>
> — rémunérations pour des conseils fournis par voie électronique, pour des échanges électroniques avec des techniciens ou pour l'accès, via des réseaux informatiques, à une base de données de dépannage comme une base de données qui donne aux utilisateurs de logiciels des renseignements non confidentiels en réponse à des questions fréquemment posées ou à des problèmes communs qui se posent fréquemment. »

Le paragraphe 11.4 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002). Le nouveau paragraphe 11.4 inclut des exemples qui figuraient antérieurement dans la septième phrase du paragraphe 11 telle qu'elle se lisait avant le 28 janvier 2003 (voir historique du paragraphe 11).

Paragraphe 11.5 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 11.6 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002). Le nouveau paragraphe 11.6 inclut la plus grande partie des quatre dernières phrases du paragraphe 11 telles qu'elles se lisaient avant le 28 janvier 2003 (voir historique du paragraphe 11).

Paragraphe 12 : Amendé le 29 avril 2000, en insérant le contenu du paragraphe, à l'exception de la première phrase, dans les nouveaux paragraphes 12.1 et 12.2 et en ajoutant trois nouvelles phrases à la suite de la première, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

> « 12. La question de savoir si des versements concernant des logiciels doivent être classés comme des redevances soulève des difficultés mais constitue un sujet très important compte tenu du développement rapide de la technologie informatique au cours des dernières années et de l'ampleur des transferts technologiques internationaux dans ce domaine. Un logiciel est un programme ou une série de programmes contenant des instructions destinées à un ordinateur pour les fins soit du fonctionnement opérationnel de l'ordinateur lui-même (système d'exploitation) ou de l'accomplissement d'autres tâches (logiciel d'application). Il peut être transféré sous diverses formes, par exemple par écrit, sur une bande ou un disque magnétique ou sur un disque laser. Il peut être standardisé pour une large gamme d'applications ou personnalisé pour des utilisateurs individuels. Il peut être transféré comme partie intégrante du matériel informatique ou sous une forme indépendante pouvant être utilisée par des machines très diverses. Les droits portant sur un logiciel constituent une forme de propriété intellectuelle. Une étude des pratiques suivies par les pays membres de l'OCDE a révélé que tous ces pays sauf un protègent ces droits explicitement ou implicitement par le biais de leur législation en matière de droits d'auteur. Le transfert de droits se fait sous diverses formes allant d'une disposition de tous les droits à la vente d'un produit dont l'utilisation est sujette à un certain nombre de restrictions. La contrepartie du transfert peut aussi prendre différentes formes. Ces facteurs peuvent rendre difficile la distinction entre les versements concernant les logiciels qui constituent véritablement des redevances et d'autres types de versements. »

Le paragraphe 12 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 12 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 11 (voir historique du paragraphe 11) et un nouveau paragraphe 12 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe 3 du rapport intitulé « Régime fiscal appliqué aux logiciels » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Le paragraphe 12 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) a été amendé et renuméroté paragraphe 7 (voir historique du paragraphe 7) et un nouveau paragraphe 12 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 12.1 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Le paragraphe 12.1 correspond, avec de légères modifications, aux phrases deux à cinq du paragraphe 12 telles qu'elles se lisaient avant le 29 avril 2000 (voir historique du paragraphe 12).

Paragraphe 12.2 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Le paragraphe 12.2 correspond aux phrases six à dix du paragraphe 12 telles qu'elles se lisaient avant le 29 avril 2000 (voir historique du paragraphe 12).

Paragraphe 13 : Remplacé le 29 avril 2000 quand le paragraphe 13 a été remplacé par le paragraphe actuel par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, les cinq premières phrases de ce paragraphe étant alors supprimées et les phrases restantes étant intégrées dans le nouveau paragraphe 13.1. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

> « 13. Trois cas peuvent se présenter. Le premier est celui des versements effectués dans des conditions telles que la totalité des droits afférents aux logiciels n'est pas transférée. Lors d'un transfert partiel des droits, la contrepartie ne constituera des redevances que dans des situations plutôt circonscrites. Il en sera ainsi lorsque le transfert est effectué par l'auteur du logiciel (ou par une personne qui a acquis de cet auteur les droits de distribution et de reproduction du logiciel) qui cède une partie de ses droits à une tierce personne dans le but d'un développement ou d'une exploitation commerciale du logiciel lui-même, notamment pour sa distribution ou son développement. Cependant, même lorsqu'un versement au titre de logiciel peut véritablement être considéré comme une redevance, l'application des dispositions de l'article concernant les droits d'auteur pose des difficultés étant bien entendu que l'application du paragraphe 2 exige que le logiciel puisse être qualifié d'œuvre littéraire, artistique ou scientifique. Aucune de ces catégories n'est pleinement satisfaisante, mais l'assimilation à une œuvre scientifique paraît la plus réaliste. L'impossibilité pour un pays de rattacher les logiciels à l'une ou l'autre de ces catégories pourrait justifier l'adoption, dans le cadre de négociations bilatérales, d'une version modifiée du paragraphe 2 qui supprimerait toute indication quant à la nature des droits d'auteur concernés ou, alternativement, qui ferait expressément mention des logiciels. »

Le paragraphe 13 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 13 a été renuméroté paragraphe 18 (voir historique du paragraphe 18) et un nouveau paragraphe 13 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe 3 du rapport intitulé « Régime fiscal appliqué aux logiciels » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 13.1 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Le paragraphe 13.1 correspond, avec de légères modifications, aux phrases cinq, six et sept du paragraphe 13 (voir historique du paragraphe 13) telles qu'elles se lisaient après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000.

Paragraphe 14 : Remplacé le 29 avril 2000 quand le paragraphe 14 a été supprimé et un nouveau paragraphe 14 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

« 14. Dans d'autres cas, l'acquisition du logiciel a généralement pour objet l'usage personnel ou commercial de l'acquéreur. La contrepartie doit alors être traitée comme un revenu d'activité commerciale en accord avec l'article 7 ou l'article 14. Il est sans importance que le logiciel soit protégé par un droit d'auteur ou que son utilisation par l'acheteur soit sujette à des restrictions. »

Le paragraphe 14 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 14 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 19 (voir historique du paragraphe 19) et un nouveau paragraphe 14 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe 3 du rapport intitulé « Régime fiscal appliqué aux logiciels » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 14.1 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 14.2 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 14.3 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 14.4 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 15 : Amendé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

« 15. Lorsque le versement est la contrepartie du transfert de la pleine propriété des droits d'auteur, ce versement ne peut constituer une redevance et les dispositions de l'article ne sauraient s'appliquer en l'espèce. Il peut cependant se présenter des difficultés lorsqu'il y a une aliénation importante quoique partielle des droits qui comprend :

— un droit exclusif d'utilisation pendant une certaine durée ou sur un territoire limité ;

— le versement d'une contrepartie additionnelle liée à l'utilisation du logiciel ;

— une contrepartie prenant la forme d'un versement forfaitaire d'une certaine importance. »

Le paragraphe 15 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

« 15. Le second cas est celui où les versements sont effectués en contrepartie de l'aliénation de droits portant sur le logiciel. Il est certain que si le versement est la contrepartie du transfert de la pleine propriété, ce versement ne peut constituer une redevance et les dispositions de l'article ne sauraient s'appliquer en l'espèce. Il peut cependant se présenter des difficultés lorsqu'il y a une aliénation importante quoique partielle des droits qui comprend :

— un droit exclusif d'utilisation pendant une certaine durée ou sur un territoire limité ;

— le versement d'une contrepartie additionnelle liée à l'utilisation du logiciel ;

— une contrepartie prenant la forme d'un versement forfaitaire d'une certaine importance. »

Le paragraphe 15 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 15 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 20 (voir historique du paragraphe 20) et un nouveau paragraphe 15 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe 3 du rapport intitulé « Régime fiscal appliqué aux logiciels », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 15 a été déplacé avec ce paragraphe.

Paragraphe 16 : Amendé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

« 16. Quoique chaque cas doive être réglé en fonction de ses particularités, il est vraisemblable que de tels versements constitueront en général un revenu d'activité commerciale visé par l'article 7 ou relevant des gains en capital visés par l'article 13 plutôt qu'une redevance visée par l'article 12. Ceci découle du fait que lorsque la propriété des droits a été aliénée en tout ou en partie, la contrepartie ne peut viser l'utilisation de ces droits. La nature fondamentale de la transaction, qui est celle d'une aliénation, ne peut être modifiée par la forme de la contrepartie, par le paiement échelonné de celle-ci ou, selon la majorité des pays, par le fait que les versements soient liés à une éventualité. »

Le paragraphe 16 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000, en supprimant les mots « ou 14 », par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

« 16. Quoique chaque cas doive être réglé en fonction de ses particularités, il est vraisemblable que de tels versements constitueront en général un revenu d'activité commerciale visé par l'article 7 ou 14 ou relevant des gains en capital visés par l'article 13 plutôt qu'une redevance visée par l'article 12. Ceci découle du fait que lorsque la propriété des droits a été aliénée en tout ou en partie, la contrepartie ne peut viser l'utilisation de ces droits. La nature fondamentale de la transaction, qui est celle d'une aliénation, ne peut être modifiée par la forme de la contrepartie, par le paiement échelonné de celle-ci ou, selon la majorité des pays, par le fait que les versements soient liés à une éventualité. »

Le paragraphe 16 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 16 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 21 (voir historique du paragraphe 21) et un nouveau paragraphe 16 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe 3 du rapport intitulé « Régime fiscal appliqué aux logiciels » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 17 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

« 17. Le troisième cas est celui où les versements effectués au titre de logiciels le sont dans le cadre de contrats mixtes. Ces contrats comprennent par exemple les ventes de matériel avec des logiciels incorporés et les concessions de droits d'usage d'un logiciel assorties de prestations de services. Les méthodes mises en avant au paragraphe 11 ci-dessus aux fins de régler des problèmes similaires

pouvant se poser en ce qui concerne les redevances relatives à des brevets et à du *know-how* sont également applicables au cas des logiciels. Lorsque cela s'avère nécessaire, il faut donc décomposer le montant total du paiement qui doit être effectué en vertu du contrat sur la base des renseignements contenus dans le contrat ou selon une répartition raisonnable et appliquer le régime fiscal propre à chacune des composantes ainsi déterminées. »

Le paragraphe 17 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 17 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 22 (voir historique du paragraphe 22) et un nouveau paragraphe 17 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe 3 du rapport intitulé « Régime fiscal appliqué aux logiciels » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992). Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 17 a été déplacé avec ce paragraphe.

Paragraphe 17.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 17.2 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 17.3 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 17.4 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 18 : Amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 18 se lisait comme suit :

« 18. Les indications données ci-dessus au sujet des contrats mixtes peuvent aussi s'appliquer dans le cas de certaines représentations artistiques, en particulier d'un concert dirigé par un chef d'orchestre ou d'un récital donné par un musicien. La rémunération correspondant à la prestation musicale, augmentée, le cas échéant, de celle offerte pour la radiodiffusion instantanée semble devoir être traitée selon l'article 17. Lorsqu'en vertu du même contrat ou d'un contrat distinct la prestation musicale est enregistrée et que l'artiste a stipulé à son profit des redevances sur la vente ou sur l'audition publique des disques, la partie de la rémunération reçue qui consiste en de telles redevances relève de l'article 12. »

Le paragraphe 18, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 13 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 18 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 23 (voir historique du paragraphe 23) et le paragraphe 13 a été renuméroté paragraphe 18 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 13 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 13 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 13 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) a été amendé et renuméroté paragraphe 8 (voir historique du paragraphe 8) et un nouveau paragraphe 13 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 13 a été déplacé avec ce paragraphe.

Paragraphe 19 : Correspond au paragraphe 14 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 19 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 24 (voir historique du paragraphe 24) et le paragraphe 14 a été renuméroté paragraphe 19 et amendé, en supprimant la deuxième phrase de ce paragraphe à la suite de la modification de la définition de « redevances » au paragraphe 2 de l'article 12, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

C (12)

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

Le paragraphe 14 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 18 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 14 du Projet de Convention de 1963 a été inséré dans le paragraphe 8 (voir historique du paragraphe 8) alors que le paragraphe 18 a été amendé et renuméroté paragraphe 14 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 18 se lisait comme suit :

> « 18. Il est rappelé, d'autre part, que les redevances variables ou fixes pour l'exploitation de gisements, sources ou autres richesses du sol sont régies par l'article 6 concernant l'imposition des bénéfices provenant de biens immobiliers; ces bénéfices ne tombent donc pas sous l'application du présent article. »

Paragraphe 20 : Correspond au paragraphe 15 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 20 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 25 (voir historique du paragraphe 25) et le paragraphe 15 a été renuméroté paragraphe 20 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 15 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 15 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 19 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 15 du Projet de Convention de 1963 a été inséré dans le paragraphe 8 (voir historique du paragraphe 8) et le paragraphe 19 a été amendé et renuméroté paragraphe 15 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 19 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

> « 19. Certains États estiment que les dividendes, les intérêts et les redevances qui proviennent de sources situées sur leur territoire à des personnes physiques ou

morales résidentes d'autres États n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions prises pour éviter leur imposition à la fois dans l'État d'origine et dans l'État du domicile du bénéficiaire, lorsque ce dernier possède un établissement stable dans le premier de ces États. Le paragraphe 3 de l'article ne s'inspire pas d'une telle conception de ce qu'on appelle parfois la « force attractive de l'établissement stable ». Il ne stipule pas que les redevances qui proviennent au résident d'un État contractant d'une source située dans le territoire de l'autre État doivent, par l'effet d'une sorte de présomption légale, être rattachés, même fictivement à l'établissement stable que ce résident posséderait éventuellement dans ce dernier État, si bien que ledit État n'aurait pas à limiter son imposition en une telle hypothèse. Il se borne à prévoir que, dans l'État d'origine, les redevances sont imposables dans le cadre de l'établissement stable qui s'y trouve situé et qui est la propriété du bénéficiaire résident de l'autre État, s'ils sont produits par des droits ou biens faisant partie de l'actif de l'établissement stable ou s'ils se rattachent effectivement d'une façon ou d'une autre à cet établissement. Dans ce cas, le paragraphe 3 dispense l'État de la source des redevances de toute limitation prévue à l'article. Les explications qui précèdent rejoignent celles qui sont données aux commentaires de l'article 7 concernant l'imposition des bénéfices des entreprises. »

Paragraphe 21 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

« 21. On a fait valoir que ce paragraphe pourrait donner lieu à des abus sous la forme du transfert d'un droit de propriété à des établissements stables constitués uniquement à cette fin dans des pays réservant un traitement préférentiel aux redevances. Outre que de telles opérations abusives sont de nature à déclencher l'application des dispositions nationales anti-abus, il faut tenir compte du fait qu'un emplacement particulier ne peut constituer un établissement stable que si des activités d'entreprise y sont exercées; de surcroît, l'exigence selon laquelle le droit ou bien doit se « rattacher effectivement » à un tel emplacement implique que ce droit ou bien doit être réellement rattaché à ces activités. »

Le paragraphe 21 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Le paragraphe 21 a été supprimé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 21, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 16 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 21 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 26 (voir historique du paragraphe 26) et le paragraphe 16 a été renuméroté paragraphe 21 par le rapport

intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 16 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 11 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 16 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) a été inséré dans le paragraphe 10 (voir historique du paragraphe 10) et un nouveau paragraphe 16 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 21.1 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 21.2 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 22 : Amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant trois phrases à la fin du paragraphe, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 22 se lisait comme suit :

C (12)

> « 22. Ce paragraphe a pour objet de limiter le champ d'application des dispositions concernant l'imposition des redevances dans l'hypothèse où le montant des redevances payées excéderait, en raison de rapports particuliers qui existent entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec des tierces personnes, celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif s'ils l'avaient stipulé en toute indépendance. Il prévoit qu'en une telle hypothèse, les dispositions de l'article ne s'appliqueront qu'à ce dernier montant et que la partie excédentaire des redevances demeurera imposable conformément à la législation des deux États contractants et compte tenu des autres dispositions de la Convention. »

Le paragraphe 22, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 17 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 22 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé et le paragraphe 17 a été amendé et renuméroté paragraphe 22 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 22 a été inséré au-dessus du paragraphe 27 et le titre qui précédait le paragraphe 17 a déplacé avec ce paragraphe. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

> « 17. Ce paragraphe a pour objet de limiter le champ d'application des dispositions concernant l'imposition des redevances, dans l'hypothèse où le montant des redevances payées excéderait, en raison de rapports particuliers que le débiteur et le bénéficiaire effectif entretiendraient entre eux ou avec des tierces personnes, celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif s'ils l'avaient stipulé en toute indépendance. Il prévoit qu'en une telle hypothèse les dispositions de l'article ne s'appliqueront qu'à ce dernier montant et que la partie excédentaire des redevances demeurera imposable conformément à la législation des deux États contractants et compte tenu des autres dispositions de la Convention. »

Le paragraphe 17 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 20 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 17 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et inséré dans le paragraphe 10 (voir historique du paragraphe 10) alors que le paragraphe 20 a été amendé et renuméroté paragraphe 17 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 20 se lisait comme suit :

> « 20. Ce paragraphe a pour objet de limiter le champ d'application des dispositions concernant l'imposition des redevances, dans l'hypothèse où le montant des redevances payées excéderait, en raison de rapports particuliers que le débiteur et le créancier entretiendraient entre eux ou avec des tierces personnes, celui dont seraient convenus le débiteur et le créancier s'ils l'avaient stipulé dans des conditions normales. Il prévoit qu'en une telle hypothèse les dispositions de l'article ne s'appliqueront qu'à ce dernier montant et que la partie excédentaire de la redevance demeurera imposable conformément à la législation des deux États contractants et compte tenu des autres dispositions de la Convention. »

Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé le 23 juillet 1992, le paragraphe 22 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 22 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 22 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 22 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) a été amendé et renuméroté paragraphe 19 (voir historique du paragraphe 24) et un nouveau paragraphe 22 ainsi que le titre le précédant ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 23 : Correspond au paragraphe 18 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 23 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 31 (voir historique du paragraphe 31) et le paragraphe 18 a été renuméroté paragraphe 23 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, les titres qui précédaient le paragraphe 23 ont été déplacés avec ce paragraphe.

Le paragraphe 18 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 21 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 18 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 14 (voir historique du paragraphe 19) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 21 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 18 du Modèle de Convention de 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

> « 21. Il résulte du texte que, pour que la disposition s'applique, il faut que la rémunération reconnue excessive procède de relations spéciales qui existent entre le débiteur et le créancier ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes. On peut citer à titre d'exemples les cas où des redevances sont allouées à une personne physique ou morale qui contrôle directement ou indirectement le débiteur, qui est contrôlée directement ou indirectement par lui ou qui dépend d'un groupe ayant avec lui des intérêts communs. Les exemples susmentionnés sont du reste similaires ou analogues aux hypothèses prévues par l'article 9 concernant l'imposition des entreprises associées. »

Paragraphe 24 : Correspond au paragraphe 19 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 24 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 32 (voir historique du paragraphe 33) et le paragraphe 19 a été renuméroté paragraphe 24 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 19 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 22 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 19 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 15 (voir historique du paragraphe 20) alors que le paragraphe 22 a été renuméroté paragraphe 19 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 19 a été déplacé avec ce paragraphe.

Paragraphe 25 : Correspond au paragraphe 20 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 25 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 33 (voir historique du paragraphe 35) et le paragraphe 20 a été renuméroté paragraphe 25 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 20 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 23 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 20 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 17 (voir historique du paragraphe 22) alors que le paragraphe 23 a été amendé et renuméroté paragraphe 20 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 23 se lisait comme suit :

> « 23. En ce qui concerne le régime applicable à la partie excédentaire des redevances, il y aura lieu d'apprécier la nature exacte de cet excédent en fonction des circonstances propres à chaque cas d'espèce, en vue de déterminer la catégorie de revenus dans laquelle il conviendra de le ranger pour l'application des dispositions de la législation fiscale des États intéressés et de celles de la Convention tendant à éliminer les doubles impositions. »

Paragraphe 26 : Correspond au paragraphe 21 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 26 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé et le paragraphe 21 a été renuméroté paragraphe 26 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 26 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 21 du Modèle de Convention de 1977 correspond au paragraphe 24 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 21 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 18 (voir historique du paragraphe 23) alors que le paragraphe 24 a été amendé et renuméroté paragraphe 21 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 24 se lisait comme suit :

> « 24. Il va sans dire qu'au cas où les principes et les règles découlant de leurs législations nationales respectives conduiraient chacun des deux États contractants à faire application d'un article différent de la Convention pour l'imposition dudit excédent, il serait nécessaire, pour trancher la difficulté, de mettre en oeuvre la procédure amiable prévue par la Convention. »

Le paragraphe 26 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 26 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 26 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et un nouveau paragraphe 26 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le

30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 26 se lisait comme suit :

> « 26. De leur côté, les autres États Membres se déclarent disposés à reconnaître aux États susmentionnés, par voie de Conventions bilatérales et sous condition de réciprocité, un droit d'imposition limité comme il est dit ci-dessus. »

Paragraphe 27 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 27 a été supprimé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 27 se lisait comme suit :

> « 27. Le *Canada* n'adhère pas aux dispositions des paragraphes 14 à 14.3. Au Canada, les versements effectués par un utilisateur de logiciel informatique en vertu d'un contrat prévoyant que le langage source ou le programme doit rester confidentiel, sont des versements en vue de l'utilisation d'une formule ou d'un procédé secrets et constituent par conséquent des redevances au sens du paragraphe 2 de l'article. »

Le paragraphe 27 a été amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 27 se lisait comme suit :

> « 27. Le *Canada* n'adhère pas aux dispositions du paragraphe 14. Au Canada, les versements effectués par un utilisateur de logiciel informatique en vertu d'un contrat prévoyant que le langage source ou le programme doit rester confidentiel, sont des versements en vue de l'utilisation d'une formule ou d'un procédé secrets et constituent par conséquent des redevances au sens du paragraphe 2 de l'article. »

Le paragraphe 27 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 27 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 34 (voir historique du paragraphe 34), le titre qui précédait le paragraphe 22 a été inséré au-dessus du paragraphe 27 et un nouveau paragraphe 27 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 27.1 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 28 : Amendé le 17 juillet 2008, d'une part, en ajoutant le Portugal à la liste des pays faisant cette observation et d'autre part, en apportant quelques modifications mineures, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 28 se lisait comme suit :

> « 28. Le *Mexique* et l'*Espagne* n'adhèrent pas aux conclusions qui figurent aux paragraphes 14, 15 et 17.1 à 17.4 ci-dessus. Ils estiment que les versements relatifs aux logiciels relèvent de l'article lorsqu'une partie seulement des droits sur un logiciel sont transférés, que les paiements soient effectués en contrepartie du droit d'utiliser un droit d'auteur sur un logiciel en vue d'une exploitation commerciale ou qu'ils correspondent à un logiciel acquis en vue d'une utilisation dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise par l'acheteur, lorsque, dans ce dernier cas, le logiciel n'est pas absolument standard mais adapté de quelque manière à l'acheteur. »

Le paragraphe 28 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant le Mexique comme pays faisant cette observation, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet

2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 28 se lisait comme suit :

> « 28. L'*Espagne* n'adhère pas aux conclusions qui figurent aux paragraphes 14, 15 et 17.1 à 17.4 ci-dessus. Elle estime que les versements relatifs aux logiciels relèvent de l'article lorsqu'une partie seulement des droits sur un logiciel sont transférés, que les paiements soient effectués en contrepartie du droit d'utiliser un droit d'auteur sur un logiciel en vue d'une exploitation commerciale ou qu'ils correspondent à un logiciel acquis en vue d'une utilisation dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise par l'acheteur, lorsque, dans ce dernier cas, le logiciel n'est pas absolument standard mais adapté de quelque manière à l'acheteur. »

Le paragraphe 28 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 28 se lisait comme suit :

> « 28. L'*Espagne* n'adhère pas aux conclusions qui figurent aux paragraphes 14 et 15 ci-dessus. Elle estime que les versements relatifs aux logiciels relèvent de l'article lorsqu'une partie seulement des droits sur un logiciel sont transférés, que les paiements soient effectués en contrepartie du droit d'utiliser un droit d'auteur sur un logiciel en vue d'une exploitation commerciale ou qu'ils correspondent à un logiciel acquis en vue d'une utilisation personnelle ou professionnelle de l'acheteur. »

Le paragraphe 28 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 28 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 35 (voir historique du paragraphe 36) et un nouveau paragraphe 28 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 29 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 29 a été supprimé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 29 se lisait comme suit :

> « 29. Le *Mexique* estime que les paiement relatifs aux logiciels entrent dans le champ d'application de l'article lorsqu'une partie seulement des droits sur un logiciel sont transférés, que les paiements soient effectués en contrepartie du droit d'utiliser un droit d'auteur sur un logiciel en vue d'une exploitation commerciale ou qu'ils correspondent à un logiciel acquis en vue d'une utilisation par l'acheteur dans le cadre d'une activité d'entreprise. »

Le paragraphe 29 a été remplacé le 28 janvier 2003 quand le paragraphe 29 a été supprimé et un nouveau paragraphe 29 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 29 se lisait comme suit :

> « 29. Selon les *États-Unis*, aux fins de l'interprétation de la définition du terme « redevances » (au paragraphe 2 de l'article) en ce qui concerne les versements relatifs aux logiciels, on devrait considérer qu'un versement effectué en contrepartie de l'acquisition d'un logiciel acquis en vue d'une utilisation personnelle ou professionnelle de l'acheteur peut constituer des redevances au sens de l'article s'il est calculé en fonction de la productivité ou de l'utilisation de ce logiciel. »

Le paragraphe 29 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 29 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et un nouveau paragraphe 29 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé le 23 juillet 1992, le paragraphe 29 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 30 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Le paragraphe 30 a été antérieurement supprimé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 30 se lisait comme suit :

> « 30. En ce qui concerne les paragraphes 13 et 14 ci-dessus, la position de l'*Australie* est que les versements effectués en contrepartie du droit de reproduire ou de modifier un logiciel constituent des redevances lorsqu'une telle reproduction ou modification constituerait une violation du droit d'auteur si elle était effectuée sans la permission du propriétaire de ce droit d'auteur. »

Le paragraphe 30 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 30 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 42 (voir historique du paragraphe 47)et un nouveau paragraphe 30 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 30 a été déplacé avec ce paragraphe.

Paragraphe 31 : Remplacé le 21 septembre 1995 quand le paragraphe 31 a été renuméroté paragraphe 32 (voir historique du paragraphe 32) et un nouveau paragraphe 31 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Au même moment, les titres qui précédaient le paragraphe 31 ont été déplacés avec ce paragraphe.

Paragraphe 31.1 : Ajouté le 23 octobre 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 31.2 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 31.3 : Correspond au paragraphe 32 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2014. A cette date, le paragraphe 32 a été renuméroté paragraphe 31.3 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Le paragraphe 32 a été ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 32 a été supprimé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 32 se lisait comme suit :

> « 32. L'*Australie* se réserve le droit d'imposer les redevances qui, selon le droit australien, ont leur source en Australie. »

Le paragraphe 32, tel qu'il se lisait après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 29 avril 2000, correspondait au paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977. Le

21 septembre 1995, le paragraphe 32 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 33 (voir historique du paragraphe 33) et le paragraphe 31 a été renuméroté paragraphe 32 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Au même moment, les titres qui précédaient le paragraphe 31 ont été déplacés avec ce paragraphe.

Le paragraphe 31, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 23 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 43 (voir historique du paragraphe 48) et le paragraphe 23 a été renuméroté paragraphe 31 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, les titres qui précédaient le paragraphe 23 ont été déplacés avec ce paragraphe.

Le paragraphe 23 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 23 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 23 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) a été renuméroté paragraphe 20 (voir historique du paragraphe 25) et un nouveau paragraphe 23 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, les titres qui précédaient le paragraphe 28 ont été insérés au-dessus du paragraphe 23.

Paragraphe 31.4 : Correspond au paragraphe 46.2 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2014. A cette date, le paragraphe 46.2 a été renuméroté paragraphe 31.4 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Le paragraphe 31.4 a été amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant la référence « au cinquième tiret » par une référence au « sixième tiret » par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 46.2 se lisait comme suit :

> « 46.2 La *Grèce* n'adhère pas à l'interprétation donnée au cinquième tiret du paragraphe 11.4 et est d'avis que tous les paiements correspondants tombent sous le coup de l'article. »

Le paragraphe 46.2 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 31.5 : Correspond au paragraphe 46.3 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2014. A cette date, le paragraphe 46.3 a été renuméroté paragraphe 31.5 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Le paragraphe 46.3 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 32 : Renuméroté paragraphe 31.3 (voir historique du paragraphe 31.3) le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 32.1 : Renuméroté paragraphe 38 (voir historique du paragraphe 38) le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 33 : Amendé le 23 octobre 1997, en supprimant l'Autriche de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de

Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 33 se lisait comme suit :

> « 33. L'*Autriche* et la *Grèce* ne sont pas en mesure d'accepter une disposition qui les empêcherait de prévoir, dans des conventions bilatérales destinées à éviter la double imposition, une clause leur conférant le droit d'imposer les redevances à la source à un taux pouvant aller jusqu'à 10 pour cent. »

Le paragraphe 33, tel qu'il se lisait après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 23 octobre 1997, correspondait au paragraphe 32 du Modèle de Convention de 1977. Le 21 septembre 1995, le paragraphe 33 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 35 (voir historique du paragraphe 35) et le paragraphe 32 a été renuméroté paragraphe 33 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 32, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, correspondait au paragraphe 24 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 24 a été amendé, en supprimant le Luxembourg de la liste des pays faisant cette réserve, et renuméroté paragraphe 32 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 24 se lisait comme suit :

C (12)

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

Le paragraphe 24 du Modèle de Convention de 1977 correspondait aux paragraphes 25 et 28 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 24 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 21 (voir historique du paragraphe 26) alors que les paragraphes 25 et 28 ont été amendés et renumérotés paragraphe 24 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 25 a été supprimé. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, les paragraphes 25 et 28 et le titre qui précédait le paragraphe 25 se lisaient comme suit :

> « III. DÉROGATION SPÉCIALE CONSENTIE EN FAVEUR DE CERTAINS PAYS
>
> 25. Les États Membres suivants : Espagne, Grèce, Portugal et Luxembourg, estiment qu'ils ne sont pas en mesure de renoncer à toute imposition à la source en ce qui concerne les redevances provenant de leur territoire et payées à des résidents d'un autre État. Ils sont cependant disposés à limiter leur perception à la source sur de telles redevances, à 5% au maximum du montant brut de ces redevances
>
> 28. L'Autriche n'est pas en mesure d'accepter une disposition qui l'empêcherait de prévoir, dans des Conventions bilatérales destinées éviter la double imposition, une clause lui conférant le droit d'imposer les redevances à la source à un taux pouvant aller jusqu'à 10 %. »

Paragraphe 34 : Ajouté le 23 octobre 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Le paragraphe 34 avait été supprimé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 34 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 34, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 27 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 27 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 34 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 27 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 27 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 27 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) a été supprimé et un nouveau paragraphe 11 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à sa suppression lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 27 se lisait comme suit :

« 27. Lorsque dans une Convention bilatérale il sera fait usage de cette dérogation, il est recommandé aux États contractants de s'inspirer, pour la rédaction de la clause particulière attribuant à l'État de la source un droit limité d'imposition, des formules employées aux paragraphes 1 et 2 de l'article concernant l'imposition des intérêts. Dans ce cas, il sera également nécessaire de définir l'État de la source. À cet égard la formule employée au paragraphe 5 de l'article concernant l'imposition des intérêts servira de modèle. »

Paragraphe 35 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 35 se lisait comme suit :

« 35. Le *Canada* réserve sa position sur le paragraphe 1 et désire maintenir dans ses conventions bilatérales un taux d'imposition à la source de 10 pour cent. Toutefois, il est prêt à exonérer de cet impôt les redevances à titre de droits d'auteur concernant une œuvre culturelle, dramatique, musicale ou artistique, à l'exclusion des redevances concernant les films cinématographiques et les œuvres enregistrées sur films ou bandes magnétiques ou autres moyens de reproduction destinés à la télévision. »

Le paragraphe 35, tel qu'il se lisait après le 21 septembre 1995, correspondait au paragraphe 33 du Modèle de Convention de 1977. Le 21 septembre 1995, le paragraphe 35 a été amendé et renuméroté paragraphe 36 (voir historique du paragraphe 36) et le paragraphe 33 a été renuméroté paragraphe 35 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 33, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 25 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 25 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 33 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 25 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 30 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 25 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 24 (voir historique du paragraphe 33) et le paragraphe 30 a été amendé et renuméroté paragraphe 25 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 30 se lisait comme suit :

> « 30. Le Canada réserve sa position sur les paragraphes 1 et 2 de l'article. Toutefois, les autorités canadiennes seraient disposées à accorder une exemption d'impôt pour les redevances à titre de droits d'auteur et autres rémunérations similaires concernant la production ou la reproduction d'une oeuvre littéraire, dramatique, musicale ou artistique (à l'exclusion des redevances ou frais de location concernant les films cinématographiques et les films ou bandes utilisés pour la télévision) lorsque ces redevances proviennent de sources situées dans le territoire de l'un des États contractants et sont payées à un résident de l'autre État contractant. »

Paragraphe 36 : Amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant le Chili et la Slovénie et en supprimant l'Espagne et le Japon de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 36 se lisait comme suit :

> « 36. L'*Australie*, la *Corée*, l'*Espagne*, le *Japon*, le *Mexique*, la *Nouvelle-Zélande*, la *Pologne*, le *Portugal*, *la République slovaque* et la *Turquie* se réservent le droit d'imposer les redevances à la source. »

Le paragraphe 36 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la République slovaque à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 36 se lisait comme suit :

> « 36. L'*Australie*, la *Corée*, le *Japon*, le *Mexique*, la *Nouvelle-Zélande*, la *Pologne*, le *Portugal*, l'*Espagne* et la *Turquie* se réservent le droit d'imposer les redevances à la source. »

Le paragraphe 36 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000, en ajoutant l'Australie à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 36 se lisait comme suit :

> « 36. La *Corée*, le *Japon*, le *Mexique*, la *Nouvelle-Zélande*, la *Pologne*, le *Portugal*, l'*Espagne* et la *Turquie* se réservent le droit d'imposer les redevances à la source. »

Le paragraphe 36 a été antérieurement amendé le 23 octobre 1997, en ajoutant la Corée et la Pologne à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 36 se lisait comme suit :

> « 36. Le *Japon*, le *Mexique*, la *Nouvelle-Zélande*, le *Portugal*, l'*Espagne* et la *Turquie* se réservent le droit d'imposer les redevances à la source. »

Le paragraphe 36, tel qu'il se lisait après le 21 septembre 1995, correspondait au paragraphe 35, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et juqu'au 21 septembre 1995. Le 21 septembre 1995, le paragraphe 36 a été renuméroté paragraphe 37 (voir historique du paragraphe 37) et le paragraphe 35 a été renuméroté paragraphe 36 et amendé, en ajoutant le Mexique à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport

intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 35 se lisait comme suit :

> « 35. Le *Japon*, la *Nouvelle-Zélande*, le *Portugal*, l'*Espagne* et la *Turquie* se réservent le droit d'imposer les redevances à la source. »

Le paragraphe 35, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 28 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 28 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 35 et amendé, en ajoutant la Turquie à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 28 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 28 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 28 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 28 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) a été amendé et renuméroté paragraphe 24 (voir historique du paragraphe 33) et un nouveau paragraphe 28 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, les titres qui précédaient le paragraphe 28 ont été insérés au-dessus du paragraphe 23.

Paragraphe 37 : Correspond au paragraphe 36, tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995. A cette date, le paragraphe 37 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 38 (voir historique du paragraphe 38) et le paragraphe 36 a été renuméroté paragraphe 37 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 36 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 38 : Correspond au paragraphe 32.1 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2014. A cette date, le paragraphe 32.1 a été renuméroté paragraphe 38 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Le paragraphe 32.1 a été ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 32.1 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005 a été supprimé par le rapport le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 38 se lisait comme suit :

> « 38. La *Grèce* et le *Mexique* se réservent le droit d'exclure du champ d'application de cet article les redevances correspondant à des titres de propriété ou à des droits établis ou cédés essentiellement afin de tirer avantage des dispositions de cet article et non pour des motifs commerciaux véritables. »

Le paragraphe 38, tel qu'il se lisait après le 21 septembre 1995, correspondait au paragraphe 40, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995. Le 21 septembre 1995, le paragraphe 38 a été renuméroté paragraphe 44 (voir historique du paragraphe 44), le paragraphe 40 a été renuméroté paragraphe 38 et amendé, en ajoutant le Mexique à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Au même moment, le titre qui précédait le

paragraphe 39 a été inséré au-dessus du paragraphe 38. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 40 se lisait comme suit :

> « 40. La *Grèce* se réserve le droit d'exclure du champ d'application de cet article les redevances correspondant à des titres de propriété ou à des droits établis ou cédés essentiellement afin de tirer avantage des dispositions de cet article et non pour des motifs commerciaux véritables. »

Le paragraphe 40 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 39 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 39 a été supprimé et un nouveau paragraphe 39 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 39 se lisait comme suit :

> « 39. L'*Australie* se réserve le droit d'imposer comme des redevances, dans ses conventions bilatérales de double imposition, les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique ou de conteneurs lorsque, selon le droit australien, ces revenus ont leur source en Australie. »

Le paragraphe 39, tel qu'il se lisait après le 21 septembre 1995, correspondait au paragraphe 43 des Commentaires sur l'article 7 tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995. Le 21 septembre 1995, le paragraphe 39 a été renuméroté paragraphe 40 (voir historique du paragraphe 40) et le paragraphe 43 des Commentaires sur l'article 7 a été renuméroté paragraphe 39 des Commentaires sur l'article 12 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 43 des Commentaires sur l'article 7 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 28 d'un rapport antérieur intitulé « L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983).

Paragraphe 40 : Amendé le 15 juillet 2014, en supprimant la Hongrie de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 40 se lisait comme suit :

> « 40. Le *Canada*, le *Chili*, la *Corée*, la *Hongrie*, la *République slovaque* et la *République tchèque* se réservent le droit d'ajouter au paragraphe 2 les mots « pour l'usage, ou la concession de l'usage, d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ». »

Le paragraphe 40 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant le Chili à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 40 se lisait comme suit :

> « 40. Le *Canada*, la *Corée*, la *Hongrie*, la *République slovaque* et la *République tchèque* se réservent le droit d'ajouter au paragraphe 2 les mots « pour l'usage, ou la concession de l'usage, d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ». »

Le paragraphe 40 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en supprimant la Pologne de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 40 se lisait comme suit :

> « 40. Le *Canada*, la *République tchèque*, la *Hongrie*, la *Corée*, la *Pologne*, et la *République slovaque* se réservent le droit d'ajouter au paragraphe 2 les mots « pour l'usage, ou la concession de l'usage, d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ». »

Le paragraphe 40 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la République slovaque à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 40 se lisait comme suit :

> « 40. Le *Canada*, la *République tchèque*, la *Hongrie*, la *Corée* et la *Pologne* se réservent le droit d'ajouter au paragraphe 2 les mots « pour l'usage, ou la concession de l'usage, d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ». »

Le paragraphe 40 a été antérieurement amendé le 23 octobre 1997, en ajoutant la Corée, la Hongrie, la Pologne et la République tchèque aux pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 40 se lisait comme suit :

C (12)

> « 40. Le *Canada* se réserve le droit d'ajouter au paragraphe 2 les mots « pour l'usage, ou la concession de l'usage, d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ». »

Le paragraphe 40, tel qu'il se lisait après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 23 octobre 1997, correspondait au paragraphe 39, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995. Le 21 septembre 1995, le paragraphe 40 a été amendé et renuméroté paragraphe 38 (voir historique du paragraphe 38), le paragraphe 39 a été renuméroté paragraphe 40 et le titre qui le précédait a été inséré au-dessus du paragraphe 38 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 39 et le titre le précédant ont été ajoutés le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 41 : Amendé le 17 juillet 2008, en supprimant la Pologne de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 41 se lisait comme suit :

> « 41. La *Grèce*, l'*Italie*, le *Mexique* et la *Pologne* se réservent le droit de continuer à inclure les revenus de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique et de conteneurs dans la définition du terme « redevances » telle qu'elle figurait au paragraphe 2 de l'article 12 du Modèle de Convention de 1977. »

Le paragraphe 41 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Pologne à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 41 se lisait comme suit :

> « 41. La *Grèce*, le *Mexique* et l'*Italie* se réservent le droit de continuer à faire figurer les revenus de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique et de conteneurs dans la définition du terme « redevances » telle qu'elle figure au paragraphe 2 de l'article 12. »

Le paragraphe 41, tel qu'il se lisait après le 21 septembre 1995, correspondait au paragraphe 45 des Commentaires sur l'article 7, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995. Le 21 septembre 1995, le paragraphe 41 a été renuméroté paragraphe 45 (voir historique du paragraphe 45) et le paragraphe 45 des

Commentaires sur l'article 7 a été renuméroté paragraphe 41 des Commentaires sur l'article 12 et amendé en ajoutant le Mexique à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 45 des Commentaires sur l'article 7 se lisait comme suit :

> « 45. La *Grèce* et l'*Italie* se réservent le droit de continuer à faire figurer les revenus de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique et de conteneurs dans la définition du terme « redevances » telle qu'elle figure au paragraphe 2 de l'article 12. »

Le paragraphe 45 des Commentaires sur l'article 7 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base, dans le cas de l'Italie, du paragraphe 30 d'un rapport antérieur intitulé « L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial et scientifique » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983) et du paragraphe 48 d'un autre rapport intitulé « L'imposition des revenus provenant de la location de conteneurs » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983).

Paragraphe 41.1 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42 : Correspond au paragraphe 46 des Commentaires sur l'article 7 tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995. A cette date, le paragraphe 42 a été renuméroté paragraphe 47 (voir historique du paragraphe 47) et le paragraphe 46 des Commentaires sur l'article 7 a été renuméroté paragraphe 42 des Commentaires sur l'article 12 le 21 septembre 1995, par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995 ». Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 46 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 46 des Commentaires sur l'article 7 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 31 d'un rapport antérieur intitulé « L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial et scientifique » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983) et du paragraphe 49 d'un autre rapport intitulé « L'imposition des revenus provenant de la location de conteneurs » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983).

Paragraphe 43 : Supprimé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 43 se lisait comme suit :

> « 43. La *Pologne* et le *Portugal* se réservent le droit de traiter et d'imposer conséquemment comme redevances tous les revenus au titre d'un logiciel qui ne sont pas tirés du transfert total de droits relatifs aux logiciels. »

Le paragraphe 43 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Pologne à la liste des pays faisant cette réserve et en incluant la seconde phrase du paragraphe 43 dans le paragraphe 43.1, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 43 se lisait comme suit :

> « 43. Le *Portugal* se réserve le droit de traiter et d'imposer conséquemment comme redevances tous les revenus au titre d'un logiciel qui ne sont pas tirés du transfert total de droits relatifs au logiciel. Le Portugal se réserve aussi le droit d'imposer à la

source comme redevances les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique ou de conteneurs, de même que le revenu provenant de l'assistance technique en connexion avec l'usage ou la concession de l'usage de cet équipement ou de conteneurs. »

Le paragraphe 43, tel qu'il se lisait après le 21 septembre 1995, correspondait au paragraphe 37, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995. Le 21 septembre 1995, le paragraphe 43 a été renuméroté paragraphe 48 (voir historique du paragraphe 48) et le paragraphe 37 a été renuméroté paragraphe 43 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 37 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 43.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Le paragraphe 43.1 correspond, à quelques modifications mineures près, à la seconde phrase du paragraphe 43 telle qu'elle se lisait avant le 28 janvier 2003 (voir historique du paragraphe 43).

C (12)

Paragraphe 44 : Amendé le 22 juillet 2010 en supprimant l'Espagne de la liste des pays faisant cette réserve par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 44 se lisait comme suit :

« 44. L'*Espagne* et le *Portugal* et se réservent le droit d'imposer à la source comme redevances les revenus provenant de l'assistance technique en connexion avec l'usage ou la concession de l'usage des droits ou des informations tels que référés aux termes du paragraphe 2 de l'article. »

Le paragraphe 44, tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995, correspondait au paragraphe 38, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995. Le paragraphe 38 a été renuméroté paragraphe 44 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 38 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 45 : Supprimé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 45 se lisait comme suit :

« 45. L'*Espagne* se réserve le droit de continuer à adhérer dans ses conventions à une définition des redevances qui inclut les revenus de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique et de conteneurs. »

Correspond au paragraphe 41 tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995. A cette date, le paragraphe 41 a été renuméroté paragraphe 45 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 41 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 46 : Correspond au paragraphe 49 des Commentaires sur l'article 7 tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995. A cette date, le paragraphe 49 des Commentaires sur l'article 7 a été renuméroté paragraphe 46 des Commentaires sur l'article 12 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 49 des Commentaires sur l'article 7 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 31 d'un rapport antérieur intitulé « L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial et scientifique » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983).

Paragraphe 46.1 : Amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant le Mexique à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 46.1 se lisait comme suit :

> « 46.1 Les *États-Unis* se réservent le droit de considérer comme redevances in gain tiré de l'aliénation d'un bien visé au paragraphe 2 de l'article lorsque ce gain dépend de la productivité, de l'utilisation ou de la disposition du bien. »

Le paragraphe 46.1 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 46.2 : Renuméroté paragraphe 31.4 (voir historique du paragraphe 31.4) le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 46.3 : Renuméroté paragraphe 31.5 (voir historique du paragraphe 31.5) le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 47 : Supprimé, ainsi que le titre qui le précédait, le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 47 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

> « *Paragraphe 3*
>
> 47. L'*Italie* se réserve le droit d'assujettir les redevances ainsi que les revenus provenant de l'aliénation des droits ou biens productifs de redevances aux impôts prévus par sa législation dans tous les cas où leurs bénéficiaires possèdent un établissement stable en Italie, même si le droit ou le bien productif des redevances n'est pas effectivement rattaché à l'établissement stable considéré. »

Le paragraphe 47 tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995 correspondait au paragraphe 42. Le 21 septembre 1995, le paragraphe 42 a été renuméroté paragraphe 47 et le titre qui le précédait a été déplacé avec par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 42, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 30 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 30 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 42 et le titre qui le précédait a été déplacé avec par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 30 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 31 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 30 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 25 et amendé (voir historique du paragraphe 35) et le titre que le précédait a été supprimé alors que le paragraphe 31 a été renuméroté paragraphe 30 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 31 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 48 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Estonie et Israël à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 48 se lisait comme suit :

« 48. L'*Australie*, la *Belgique*, le *Canada*, le *Chili*, la *France*, le *Mexique*, la *République slovaque*, la *République tchèque* et la *Slovénie* se réservent le droit, afin de combler ce qu'ils considèrent comme une lacune de l'article, de proposer une disposition définissant la source des redevances par analogie avec les dispositions du paragraphe 5 de l'article 11, qui traite du même problème dans le cas des intérêts. »

Le paragraphe 48 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010 en ajoutant l'Australie, le Chili et la Slovénie à la liste des pays faisant cette réserve par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 48 se lisait comme suit :

C (12)

« 48. La *Belgique*, le *Canada*, la *France*, le *Mexique*, la *République slovaque* et la *République tchèque* se réservent le droit, afin de combler ce qu'ils considèrent comme une lacune de l'article, de proposer une disposition définissant la source des redevances par analogie avec les dispositions du paragraphe 5 de l'article 11, qui traite du même problème dans le cas des intérêts. »

Le paragraphe 48 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la République slovaque à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 48 se lisait comme suit :

« 48. En vue de combler ce qu'ils estiment être une lacune dans l'article, la *Belgique*, le *Canada*, la *République tchèque*, le *Mexique* et la *France* proposeront à leurs partenaires l'insertion d'une disposition qui définit la source des redevances par analogie avec les dispositions du paragraphe 5 de l'article 11, qui règle le même problème en ce qui concerne les intérêts. »

Le paragraphe 48 a été antérieurement amendé le 23 octobre 1997, en ajoutant la République tchèque à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 48 se lisait comme suit :

« 48. En vue de combler ce qu'ils estiment être une lacune dans l'article, la *Belgique*, le *Canada*, le *Mexique* et la *France* proposeront à leurs partenaires l'insertion d'une disposition qui définit la source des redevances par analogie avec les dispositions du paragraphe 5 de l'article 11, qui règle le même problème en ce qui concerne les intérêts. »

Le paragraphe 48, tel qu'il se lisait après le 21 septembre 1995, correspondait au paragraphe 43. Le 21 septembre 1995, le paragraphe 43 a été amendé, en ajoutant le Mexique à la liste des pays faisant cette réserve, et renuméroté paragraphe 48 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 48 se lisait comme suit :

> « 48. En vue de combler ce qu'ils estiment être une lacune dans l'article, la *Belgique*, le *Canada* et la *France* proposeront à leurs partenaires l'insertion d'une disposition qui définit la source des redevances par analogie avec les dispositions du paragraphe 5 de l'article 11, qui règle le même problème en ce qui concerne les intérêts. »

Le paragraphe 43, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé, en ajoutant le Canada et la France à la liste des pays faisant cette réserve, et renuméroté paragraphe 43 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 31 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 31 du Projet de Convention de 1963 le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe31 a été renuméroté paragraphe 30 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 47) et un nouveau paragraphe 31 a été adopté.

Paragraphe 49 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 50 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

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

I. Remarques préliminaires

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

— dans certains pays, les gains en capital ne sont pas considérés comme un revenu imposable ;

— dans d'autres pays, les gains en capital d'une entreprise sont imposés, mais les gains en capital d'une personne physique en dehors du cadre d'une entreprise ne sont pas imposés ;

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

(Ajouté le 30 julliet 1963 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

3. L'article ne traite pas des questions mentionnées ci-dessus. Il appartient au droit interne de chaque État contractant de déterminer si les gains en capital doivent être imposés et, dans l'affirmative, comment ils doivent l'être. L'article ne peut en aucune manière être interprété comme donnant à un État le droit d'imposer les gains en capital si ce droit n'est pas stipulé dans le droit interne.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

3.1 L'article ne précise pas la nature de l'impôt auquel il s'applique. Il est entendu que l'article doit s'appliquer à toutes les catégories d'impôts perçus sur les gains en capital par un État contractant. La formulation de l'article 2 est assez large pour atteindre ce but et pour comprendre également les impôts spéciaux sur les gains en capital. De même, lorsque l'article autorise un État contractant à imposer un gain en capital, ce droit s'applique à l'intégralité du gain et pas seulement à la fraction accumulée après l'entrée en vigueur d'une convention (sous réserve de dispositions contraires qui pourraient être adoptées lors de négociations bilatérales), même dans l'éventualité d'une nouvelle convention remplaçant une ancienne convention qui n'autorisait pas cette imposition.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

II. Commentaires des dispositions de l'article

C (13)

Observations générales

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

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

6. La plupart des États qui imposent les gains en capital le font en cas d'aliénation de biens. Quelques États, cependant, n'imposent que les gains en capital dits « réalisés » et, dans certaines circonstances, bien qu'il y ait aliénation, ne considèrent pas qu'un gain en capital ait été réalisé du point de

vue fiscal (par exemple lors du remploi du produit de l'aliénation à l'acquisition de nouveaux actifs). L'existence d'une réalisation doit être déterminée selon le droit interne applicable. Si l'État auquel est attribué le droit d'imposer n'impose pas au moment de l'aliénation, il ne se pose pas de problème particulier.

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Ajouté le 30 juillet 1963 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

9. Lorsque les plus-values et la réévaluation d'actifs sont imposées, le principe applicable en cas d'aliénation de tels actifs doit en règle générale également être appliqué. Il n'a pas été jugé nécessaire de mentionner expressément de tels cas dans l'article ou de prévoir des dispositions spéciales. Les dispositions de l'article ainsi que celles des articles 6, 7 et 21 semblent suffisantes. En principe le droit d'imposer est attribué, par les dispositions précitées, à l'État dont le cédant est un résident, à l'exception des cas où, s'agissant de biens immobiliers ou de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable, le droit d'imposer revient en priorité à l'État de situation du bien considéré. On doit pourtant accorder une attention particulière aux cas traités aux paragraphes 13 à 17 ci-dessous.

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

10. Dans quelques États, le transfert d'un actif d'un établissement stable situé sur le territoire de cet État à un établissement stable ou au siège central de la même entreprise situé dans un autre État est assimilé à une aliénation

de biens. L'article n'interdit pas à ces États d'imposer les bénéfices ou les gains qui sont supposés se produire en relation avec un tel transfert, à la condition toutefois qu'une telle imposition soit conforme à l'article 7.

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

14. L'exemple suivant peut illustrer ce problème : une entreprise de l'État A a acheté des biens immobiliers situés dans l'État B. L'entreprise peut avoir fait figurer des amortissements dans la comptabilité tenue dans l'État A. Si ces biens immobiliers sont vendus à un prix supérieur au prix de revient, un gain en capital pourra être réalisé et, de plus, on pourra réintégrer les amortissements effectués auparavant. L'État B, dans lequel les biens immobiliers sont situés et où la comptabilité n'est pas tenue, n'a pas à tenir

compte des amortissements comptabilisés dans l'État A lorsqu'il impose le revenu des biens immobiliers. L'État B ne peut non plus substituer au prix de revient, au moment de l'aliénation, la valeur des biens immobiliers résultant de la comptabilité tenue dans l'État A. L'État B ne peut, dès lors, imposer les amortissements pratiqués en sus du gain en capital, comme on l'a mentionné au paragraphe 12 ci-dessus.

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

l'État B enregistre une baisse (une hausse) entre la naissance de la dette et son remboursement.

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

C (13)

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

20. L'article traite en premier lieu des gains qui sont imposables dans l'État où les biens cédés sont situés. Pour tous les autres biens en capital, le paragraphe 5 donne le droit d'imposition à l'État dont le cédant est un résident.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

21. Puisque tous les États n'imposent pas les gains en capital, il peut paraître justifié de n'éviter que la double imposition effective des gains en capital. En conséquence, les États contractants ont toute latitude pour compléter leurs conventions bilatérales, de sorte qu'un État ne devra renoncer aux droits d'imposer que lui donne sa législation interne que si l'autre État, autorisé à imposer en vertu de la Convention, exerce effectivement son droit. Dans un tel cas, le paragraphe 5 de l'article devrait être complété en conséquence. L'article 23 A devrait en outre être complété comme l'indique le paragraphe 35 des Commentaires sur l'article 23 A.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 1

22. Le paragraphe 1 stipule que les gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers sont imposables dans l'État où sont situés ces biens. Cette disposition correspond aux clauses de l'article 6 et du paragraphe 1 de l'article 22. Elle s'applique aussi aux biens immobiliers qui font partie de l'actif d'une entreprise. Pour la définition des biens immobiliers, le paragraphe 1 renvoie à l'article 6. Le paragraphe 1 de l'article 13 ne traite que des gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation de gains immobiliers situés dans l'autre État contractant. Il ne s'applique donc pas aux gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers situé dans l'État contractant dont le cédant est un résident au sens de l'article 4 ou situés dans un État tiers ; les dispositions du paragraphe 5 (et non comme l'indiquaient ces Commentaires avant 2002, celles du paragraphe 1 de l'article 21) s'appliquent à de tels gains.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

23. Les dispositions du paragraphe 1 sont complétées par celles du paragraphe 4, qui s'appliquent aux gains provenant de l'aliénation de tout ou partie des actions d'une société qui détient des biens immobiliers (voir les paragraphes 28.3 à 28.8 ci-dessous).

(Remplacé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

24. Le paragraphe 2 traite des biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise. L'expression « biens mobiliers » désigne tous les biens autres que les biens immobiliers couverts par le paragraphe 1. Elle comprend également les biens incorporels, tels que la clientèle (*goodwill*), les droits d'usage et les permis d'émission. Les gains provenant de l'aliénation de ces biens mobiliers sont imposables dans l'État où est situé l'établissement

stable, ce qui correspond aux règles relatives aux bénéfices des entreprises (article 7).

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

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

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

C (13)

26. En revanche, la règle du paragraphe 2 peut ne pas s'appliquer dans tous les cas aux gains en capital provenant de l'aliénation d'une participation dans une entreprise. Cette disposition ne s'applique qu'aux biens dont le cédant était propriétaire, soit seul, soit conjointement avec d'autres personnes. Selon la législation de certains pays, les actifs d'une société de personnes sont considérés être la propriété des associés. Toutefois, la législation d'autres pays traite les sociétés de personnes et autres associations comme des personnes morales aux fins d'imposition, distinctes de leurs membres, ce qui a pour conséquence que les participations dans de telles entités doivent être traitées comme les actions d'une société de capitaux. Les gains en capital provenant de l'aliénation de telles participations, comme les gains en capital provenant de l'aliénation d'actions, ne sont donc imposables que dans l'État dont le cédant est un résident. Les États contractants ont toute latitude de convenir, par la voie d'accords bilatéraux, de règles particulières pour les gains en capital provenant de l'aliénation de participations dans des sociétés de personnes.

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

27. Certains États estiment que tous les gains en capital provenant de sources situées sur leur territoire doivent être soumis à leur imposition conformément à leur législation interne, lorsque le cédant possède un établissement stable sur leur territoire. Le paragraphe 2 ne s'inspire pas d'une telle conception, parfois appelée « force attractive de l'établissement stable ». Le paragraphe 2 prévoit simplement que les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable sont imposables dans l'État où est situé l'établissement stable. Les gains provenant

de l'aliénation de tous les autres biens mobiliers ne sont imposables que dans l'État de résidence du cédant conformément au paragraphe 5. Les explications qui précèdent rejoignent celles qui sont données aux Commentaires sur l'article 7.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

27.1 Aux fins du paragraphe, un bien fait partie de l'actif d'un établissement stable si la propriété « économique » de ce bien est attribuée à cet établissement stable selon les principes développés dans le rapport du Comité intitulé *Attribution de bénéfices aux établissements stables*[1] (voir en particulier les paragraphes 72 à 97 de la Partie I du rapport) aux fins de l'application du paragraphe 2 de l'article 7. Dans le contexte de ce paragraphe, la propriété « économique » d'un bien signifie l'équivalent de la propriété, aux fins de l'imposition du revenu, d'une entreprise distincte, avec les bénéfices et les charges correspondants (par exemple le droit à tout revenu afférent à la propriété de ce bien, le droit à tout amortissement disponible et le risque de gains ou pertes liés à l'augmentation ou de la diminution de la valeur de ce bien). Le simple fait qu'un bien apparaisse dans le bilan comptable d'un établissement stable ne suffit donc pas pour conclure que ce bien se rattache effectivement à cet établissement stable.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

27.2 Dans le cas de l'établissement stable d'une entreprise qui exerce des activités d'assurance, la réponse à la question de savoir si un bien se rattache effectivement à l'établissement stable sera donnée en tenant compte des instructions figurant à la Partie IV du rapport du Comité concernant la question de savoir si les revenus ou les gains attribuables à ce bien sont pris en compte dans la détermination du rendement obtenu par l'établissement stable sur le montant des actifs qui lui sont attribués (voir en particulier les paragraphes 165 à 170 de la Partie IV). Ces instructions ayant un caractère général, les autorités fiscales devraient envisager d'appliquer une approche flexible et pragmatique qui tiendrait compte de l'application raisonnable et cohérente par l'entreprise de ces instructions afin d'identifier les actifs spécifiques qui se rattachent effectivement à l'établissement stable.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

28. Une dérogation à la règle du paragraphe 2 est prévue pour les navires et aéronefs exploités en trafic international et les bateaux servant à la navigation intérieure, ainsi que pour les biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces

1 *Attribution de bénéfices aux établissements stables*, OCDE, Paris, 2010

navires, aéronefs ou bateaux. Normalement, les gains provenant de l'aliénation de ces biens ne sont imposables que dans l'État où est situé le siège de direction effective de l'entreprise exploitant ces navires, aéronefs ou bateaux. Cette règle correspond aux dispositions de l'article 8 et du paragraphe 3 de l'article 22. Il est entendu que le paragraphe 3 de l'article 8 est applicable si le siège de direction effective d'une telle entreprise est à bord d'un navire ou d'un bateau. Les États contractants qui préféreraient conférer le droit d'imposition exclusive à l'État de la résidence, ou combiner les critères de la résidence et du siège de direction effective, ont toute latitude, dans leurs conventions bilatérales, de substituer au paragraphe 3 des dispositions correspondant à celles proposées aux paragraphes 2 et 3 des Commentaires sur l'article 8.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

C (13)

28.1 Le paragraphe 3 s'applique lorsque l'entreprise qui aliène les biens exploite elle-même les bateaux, navires ou aéronefs mentionnés dans le paragraphe, que ce soit pour ses propres activités de transport ou dans le cadre de la location de ces bateaux, navires ou aéronefs tout armés et équipés. Il ne s'applique cependant pas lorsque l'entreprise qui possède les bateaux, navires ou aéronefs ne les exploite pas (par exemple, lorsque l'entreprise loue ces biens à une autre personne, sauf dans le cas d'une location occasionnelle coque nue comme l'indique le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 8). Dans un tel cas, les gains réalisés par le propriétaire réel de ces biens, ou des biens mobiliers qui s'y rattachent, relèvent du paragraphe 2 ou 5.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

28.2 Dans leurs conventions bilatérales, les pays membres sont libres de préciser davantage l'application de l'article 13 dans ce cas. Ils peuvent adopter la variante suivante du paragraphe 3 de l'article (voir également les paragraphes 4.1 et 4.2 des Commentaires sur l'article 22) :

> 3. Les gains tirés de l'aliénation de biens qui font partie de l'actif d'une entreprise et qui sont des navires ou aéronefs exploités par cette entreprise en trafic international ou des biens mobiliers utilisés aux fins de l'exploitation de ces navires ou aéronefs, ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 4

28.3 En stipulant que les gains tirés de l'aliénation d'actions qui tirent directement ou indirectement plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers situés dans un État contractant peuvent être imposés dans cet État, le paragraphe 4 stipule que les gains tirés de l'aliénation de ces actions

sont imposables dans cet État tout comme les biens immobiliers correspondants, qui sont couverts par le paragraphe 1.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

28.4 Le paragraphe 4 autorise l'imposition de la totalité du gain imputable aux actions auxquelles il s'applique même lorsqu'une partie de la valeur de l'action est tirée d'actifs autres que des biens immobiliers situés dans l'État de la source. Normalement, pour répondre à la question de savoir si des actions d'une société tirent directement ou indirectement plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers situés dans un État contractant, on comparera la valeur de ces biens immobiliers à celle de l'ensemble des biens appartenant à la société sans prendre en compte les dettes ou autres engagements de celle-ci (qu'ils soient ou non garantis par des hypothèques sur les biens immobiliers en question).

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

28.5 Dans leurs conventions bilatérales, un grand nombre d'États élargissent ou rétrécissent le champ d'application de ce paragraphe. Par exemple, certains États considèrent que cette clause ne doit pas seulement s'appliquer aux gains réalisés sur des actions mais aussi à ceux qui résultent de l'aliénation d'intérêts dans d'autres entités qui n'émettent pas d'actions, telles que des sociétés de personnes ou des fiducies (*trusts*), dans la mesure où la valeur de ces intérêts est aussi tirée principalement de biens immobiliers. Les États qui souhaitent élargir le champ d'application du paragraphe à ces intérêts peuvent modifier le paragraphe de la manière suivante :

> 4. Les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation d'actions ou d'intérêts similaires qui tirent directement ou indirectement plus de 50 pour cent de leur valeur de biens immobiliers situés dans l'autre État contractant peuvent être imposés dans cet autre État.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

28.6 Il est également possible aux États d'augmenter ou de diminuer le pourcentage de la valeur des actions qui doit être tiré directement ou indirectement de biens immobiliers pour que ce paragraphe s'applique. À cette fin, il suffirait de remplacer « 50 pour cent » par le pourcentage que ces États souhaitent fixer. Certains États peuvent également convenir d'une autre modification consistant à limiter le champ d'application du paragraphe aux cas où le cédant détiendrait un certain niveau de participation dans l'entité.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

28.7 Par ailleurs, certains États considèrent que le paragraphe ne doit pas s'appliquer aux gains tirés de l'aliénation d'actions de sociétés qui sont cotées sur un marché boursier reconnu de l'un des États, aux gains tirés de

l'aliénation d'actions dans le cadre d'une réorganisation de société ou lorsque le bien immobilier dont les actions tirent leur valeur est un bien (tel qu'une mine ou un hôtel) dans lequel des activités d'entreprise sont exercées. Les États qui souhaitent inclure une ou plusieurs de ces exceptions peuvent le faire.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

28.8 Une autre exception possible a trait aux actions possédées par des fonds de pension et entités similaires. Selon la législation nationale de nombreux États, les fonds de pension et entités similaires sont généralement exemptés d'impôt sur leurs revenus d'investissements. Afin d'assurer la neutralité du traitement applicable aux investissements nationaux et étrangers effectués par ces entités, certains États prévoient bilatéralement que les revenus que tire une telle entité qui est un résident de l'autre État, ce qui inclut les gains en capital sur les actions mentionnées au paragraphe 4, sont exemptés de l'imposition à la source. Les États qui souhaitent le faire peuvent convenir d'inclure dans leur convention une disposition inspirée de la disposition incluse au paragraphe 69 des commentaires sur l'article 18.

C (13)

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

28.9 Enfin, une autre exception envisageable concerne les actions et intérêts similaires dans une société de placement immobilier (voir les paragraphes 67.1 à 67.7 des Commentaires sur l'article 10 qui traitent des sociétés de placement immobilier). Bien qu'il ne semble pas approprié de prévoir une dérogation au paragraphe 4 dans le cas de l'aliénation de la participation d'un gros investisseur dans une société de placement immobilier puisque cette aliénation peut être assimilée à l'aliénation d'un instrument se substituant à un investissement direct dans l'immobilier, on peut considérer qu'une exception au paragraphe 4 peut se justifier pour l'aliénation de la participation d'un petit investisseur.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

28.10 Tel qu'expliqué au paragraphe 67.3 des Commentaires sur l'article 10, il peut être approprié de considérer la participation d'un petit investisseur dans une société de placement immobilier comme une valeur mobilière plutôt que comme une participation indirecte dans des biens immobiliers. À cet égard, il serait très difficile en pratique d'administrer l'application de l'imposition dans le pays de la source sur les gains provenant de la cession d'une faible participation dans une société de placement immobilier à actionnariat étendu. Au surplus, étant donné que, à la différence des autres entités dont la valeur provient principalement de biens immobiliers, les sociétés de placement immobilier sont tenues de distribuer la majeure partie de leurs bénéfices, il est peu probable que, par comparaison avec d'autres types de

sociétés, les bénéfices résiduels auxquels s'appliquerait l'impôt sur les plus-values représentent un montant significatif. Les États partageant ce point de vue peuvent convenir bilatéralement d'ajouter, avant l'expression « sont imposables dans cet autre État », une formulation telle que « à l'exception des actions appartenant à une personne qui détient directement ou indirectement une participation représentant moins de 10 pour cent de la totalité du capital d'une société si cette société est une société de placement immobilier ». (Si le paragraphe 4 est amendé selon les modalités décrites dans le paragraphe 28.5 ci-dessus de manière à s'appliquer aux intérêts similaires à des actions, ces mots devraient être modifiés en conséquence).

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

28.11 Certains États considèrent néanmoins que le paragraphe 4 doit s'appliquer à tout gain tiré de l'aliénation d'actions d'une société dont la valeur provient principalement de biens immobiliers et qu'il n'y a aucune raison d'établir une distinction entre une société de placement immobilier et une société cotée pour l'application de ce paragraphe, d'autant que les sociétés de placement immobilier ne sont pas imposées sur leurs bénéfices. Ces États sont d'avis que, dès lors qu'il n'existe pas d'exception pour l'aliénation d'actions de sociétés cotées sur un marché boursier (voir le paragraphe 28.7 ci-dessus), il n'y a pas lieu d'introduire une exception spéciale pour les participations dans les sociétés de placement immobilier.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

28.12 Comme les législations nationales de certains États ne les autorisent pas à imposer les gains couverts par le paragraphe 4, les États qui adoptent la méthode d'exemption doivent veiller à ce que l'inclusion du paragraphe n'entraîne pas une double exemption de ces gains. Ces États peuvent souhaiter exclure ces gains de l'exemption et leur appliquer la méthode d'imputation comme le suggère le paragraphe 35 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 5

29. En ce qui concerne les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux visés aux paragraphes 1, 2, 3 et 4, le paragraphe 5 prévoit qu'ils ne sont imposables que dans l'État dont le cédant est un résident. Cette disposition correspond aux règles énoncées à l'article 22.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

30. L'article ne comporte pas de règle spéciale pour les gains provenant de l'aliénation d'actions d'une société (à l'exception des actions d'une société visées au paragraphe 4) ou de valeurs mobilières, bons, obligations et autres

titres. De tels gains ne sont donc imposables que dans l'État dont le cédant est un résident.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

31. Si des actions sont aliénées par un actionnaire lors de la liquidation de la société qui les a émises, du rachat d'actions ou de la réduction du capital social libéré de cette société, la différence entre le produit obtenu par l'actionnaire et la valeur nominale des actions peut être traitée, dans l'État dont la société est un résident, comme une distribution des bénéfices mis en réserve et non comme un gain en capital. L'article ne s'oppose pas à ce que l'État de résidence de la société impose de telles distributions aux taux prévus à l'article 10 ; une telle imposition est permise parce que cette différence est comprise dans la définition du terme « dividendes » donnée au paragraphe 3 de l'article 10 tel qu'il est interprété au paragraphe 28 des Commentaires qui s'y rapportent, dans la mesure où le droit interne de cet État traite cette différence comme un revenu provenant d'actions. Comme l'expliquent les paragraphes 32.1 à 32.7 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B, lorsque l'État de la société qui a émis les actions traite cette différence comme un dividende, l'État de résidence de l'actionnaire est tenu d'éliminer la double imposition même si cette différence constitue un gain en capital aux termes de son droit interne. La même interprétation peut s'appliquer lorsque des obligations d'emprunt sont remboursées par le débiteur à un prix supérieur à la valeur nominale ou à la valeur à laquelle les obligations ont été émises ; dans ce cas, la différence peut représenter un intérêt et, en conséquence, être assujettie à un impôt limité dans l'État de la source de l'intérêt, conformément à l'article 11 (voir également les paragraphes 20 et 21 des Commentaires sur l'article 11).

C (13)

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

32. Il faut distinguer le gain en capital pouvant résulter de l'aliénation d'actions acquises par l'exercice d'une option d'achat d'actions attribuée à un salarié ou au membre d'un conseil d'administration ou de surveillance de l'avantage résultant de l'option d'achat d'actions qui relève de l'article 15 ou 16. Les principes sur lesquels cette distinction se fonde sont examinés aux paragraphes 12.2 à 12.5 des Commentaires sur l'article 15 et au paragraphe 3.1 des Commentaires sur l'article 16.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

Observation sur les Commentaires

32.1 En ce qui concerne le paragraphe 3.1, l'*Allemagne* et l'*Autriche* sont d'avis que lorsqu'une nouvelle convention fiscale entre en vigueur, ces pays ne peuvent être privés du droit d'imposer les gains en capital qui se sont

accumulés dans ces pays avant la date à laquelle la nouvelle convention fiscale devient applicable.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Réserves sur l'article

33. L'*Espagne* se réserve le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation d'actions ou d'autres participations lorsque la propriété de ces actions ou participations donne droit, directement ou indirectement, à la jouissance de biens immobiliers situés en Espagne.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

34. *(Supprimé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)*

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

(Ajouté le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

36. La *France* accepte la disposition du paragraphe 5 mais souhaite cependant se réserver la possibilité d'appliquer les dispositions de sa législation concernant l'imposition des gains provenant de l'aliénation d'actions ou de parts faisant partie d'une participation substantielle dans le capital d'une société qui est un résident de France.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

37. *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

38. La *Nouvelle-Zélande* fait une réserve sur les paragraphes 3 et 5.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

39. Le *Chili* et la *Suède* désirent se réserver le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation d'actions ou d'autres parts sociales de leurs sociétés.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

40. La *Turquie* se réserve le droit, conformément à sa législation, d'imposer les gains en capital provenant de l'aliénation, sur son territoire, de valeurs mobilières et de biens autres que ceux figurant au paragraphe 2, si le délai entre leur acquisition et leur aliénation est inférieur à deux ans.

(Ajouté le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

41. Malgré le paragraphe 5 de l'article, lorsque le produit de la vente d'actions de sociétés est considéré comme des dividendes en vertu de la législation danoise, le *Danemark* se réserve le droit d'imposer ces sommes

comme des dividendes conformément au paragraphe 2 de l'article 10.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

42. Le *Japon* se réserve le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation des actions d'une institution financière japonaise lorsque ces actions ont précédemment été acquises du gouvernement japonais par la personne qui les aliène et que le gouvernement japonais les avait lui-même acquises antérieurement dans la cadre d'un sauvetage financier de l'institution financière rendu nécessaire par l'insolvabilité de cette institution.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

43. Le *Danemark*, l'*Irlande*, la *Norvège* et le *Royaume-Uni* se réservent le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives aux gains en capital afférents aux activités de prospection et d'exploitation d'hydrocarbures en haute mer ainsi qu'aux activités connexes.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

C (13)

43.1 La *Grèce* se réserve le droit d'insérer des clauses particulières dans l'article traitant des gains en capital relatifs à l'exploration et l'exploitation en mer et les activités connexes.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

44. Le *Danemark*, la *Norvège* et la *Suède* se réservent le droit d'insérer des dispositions spéciales concernant les gains en capital réalisés par la société de transport aérien *Scandinavian Airlines System* (SAS).

(Ajouté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

45. La *Corée* se réserve le droit d'imposer les gains réalisés à la suite de la cession d'actions ou d'autres participations correspondant à une part importante du capital d'une société qui est un résident.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

46. Les *États-Unis* veulent se réserver le droit d'appliquer leur impôt sur certains gains provenant de biens immobiliers en vertu de la loi sur les investissements étrangers dans les biens immobiliers (*FIRPTA*).

(Ajouté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

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

(Renuméroté et amendé le 31 mars 1994 ; voir HISTORIQUE)

48. L'*Irlande* se réserve le droit d'imposer les gains de la cession de biens par un particulier qui a résidé de façon permanente en Irlande au cours des cinq années précédant cette cession.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

49. Le *Mexique* réserve sa position afin de conserver la possibilité d'appliquer les dispositions de sa législation relatives à l'imposition des gains provenant de la cession d'actions ou de droits similaires dans une société qui est une résidente du Mexique.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

50. Les *États-Unis* se réservent le droit d'inclure les gains provenant de l'aliénation de conteneurs dans le champ d'application du paragraphe 3 de l'article.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

51. La *Belgique*, le *Luxembourg*, les *Pays-Bas* et la *Suisse* se réservent le droit de ne pas insérer le paragraphe 4 dans leurs conventions.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Inchangé depuis l'adoption du Projet de Convention de 1963 par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963.

Paragraphe 2 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 3 : Amendé le 15 juillet 2014, en déplaçant les trois dernières phrases dans un nouveau paragraphe 3.1, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. L'article ne traite pas des questions mentionnées ci-dessus. Il appartient au droit interne de chaque État contractant de déterminer si les gains en capital doivent être imposés et, dans l'affirmative, comment ils doivent l'être. L'article

ne peut en aucune manière être interprété comme donnant à un État le droit d'imposer les gains en capital si ce droit n'est pas stipulé dans le droit interne. L'article ne précise pas la nature de l'impôt auquel il s'applique. Il est entendu que l'article doit s'appliquer à toutes les catégories d'impôts perçus sur les gains en capital par un État contractant. La formule de l'article 2 est assez large pour atteindre ce but et pour comprendre également les impôts spéciaux sur les gains en capital. »

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. L'article 13 ne traite pas des questions mentionnées ci-dessus. Il appartient à la loi nationale de chaque État contractant de dire si les gains en capital doivent être imposés et, dans l'affirmative, comment ils doivent l'être. L'article ne peut en aucune manière être interprété comme donnant à un État le droit d'imposer les gains en capital si ce droit n'est pas stipulé dans la loi nationale. L'article ne précise pas la nature de l'impôt qui peut être perçu. Il est entendu que l'article doit s'appliquer à toutes les catégories d'impôts perçus au titre des gains en capital par un État contractant. La formule de l'article 2 concernant les impôts visés par la Convention couvre un champ assez vaste pour atteindre ce but et pour englober les impôts spéciaux sur les gains en capital. »

Paragraphe 3.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Le paragraphe 3.1 inclut les trois dernières phrases du paragraphe 3 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2014 (voir HISTORIQUE paragraphe 3).

Paragraphe 4 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, un des titres qui précédaient ce paragraphe a également été amendé. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 4 et les titres qui le précédaient se lisaient comme suit :

« II. COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE

Observations générales

4. Il est normal de réserver le droit d'imposer les gains en capital à l'État qui est habilité à imposer les biens et le revenu de ces biens avant que ceux-ci soient aliénés. Tout gain provenant de la vente de biens doit être imposable dans ce même État, sans qu'il y ait lieu d'examiner s'il s'agit d'un gain en capital ou d'un bénéfice commercial. Ainsi, il n'y a pas lieu de faire une distinction entre gains en capital et bénéfice commercial, ni de prévoir une disposition réglant la question de savoir si l'article concernant les gains en capital ou l'article 7 concernant les bénéfices des entreprises est applicable. Il appartient toutefois à l'État qui perçoit l'impôt de décider selon sa législation s'il doit percevoir un impôt sur les gains en capital ou sur le revenu ordinaire. La Convention n'a pas à préjuger cette question. »

Paragraphe 5 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. L'article ne donne pas de définition détaillée des gains en capital, ce qui, pour des raisons précitées, est superflu. Les mots «aliénation des biens» y figurent pour viser notamment les gains en capital résultant de la vente ou de l'échange de biens

et aussi d'une aliénation partielle, de l'expropriation d'un apport en société, de la vente d'un droit, de la donation et même de la mutation de biens par décès. »

Paragraphe 6 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. La plupart des États qui imposent les gains en capital le font en cas d'aliénation de biens. Quelques États, cependant, n'imposent que les gains en capital dits «réalisés» et, dans certaines circonstances, bien qu'il y ait aliénation, ne considèrent pas qu'un gain en capital ait été réalisé du point de vue fiscal (par exemple lors du remploi d'une partie des actifs). La question de savoir s'il y a réalisation ou non doit être déterminée selon le droit national applicable. Si l'État auquel est attribué le droit d'imposer n'impose pas au moment de l'aliénation, il ne se pose pas de problèmes particuliers. »

Paragraphe 7 : Inchangé depuis l'adoption du Projet de Convention de 1963 par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963.

Paragraphe 8 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. Des circonstances spéciales peuvent donner lieu à une imposition des plus-values d'un bien sans qu'il y ait aliénation. Lorsque la valeur d'un actif a augmenté de telle façon que le propriétaire tient pour justifiée une réévaluation de cet actif dans sa comptabilité, l'imposition peut avoir lieu. Une telle réévaluation d'actifs dans la comptabilité peut aussi avoir lieu en cas de dévaluation de la monnaie nationale. Plusieurs États connaissent des impôts spéciaux sur les bénéfices comptables, les constitutions de réserves, les augmentations de capital et autres réévaluations résultant de l'adaptation de la valeur inscrite au bilan à la valeur réelle des actifs. Ces impôts sur les plus-values tombent dans le champ d'application de la Convention, en vertu de l'article 2 concernant les impôts visés par la Convention. »

Paragraphe 9 : Amendé le 29 avril 2000, en supprimant les mots « ou qui appartiennent à une base fixe », par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

« 9. Lorsque les plus-values et la réévaluation d'actifs sont imposées, le principe applicable en cas d'aliénation de tels actifs doit en règle générale également être appliqué. Il n'a pas été jugé nécessaire de mentionner expressément de tels cas dans l'article ou de prévoir des dispositions spéciales. Les dispositions de l'article ainsi que celles des articles 6, 7 et 21 semblent suffisantes. En principe le droit d'imposer est attribué, par les dispositions précitées, à l'État dont le cédant est un résident, à l'exception des cas où, s'agissant de biens immobiliers ou de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable ou qui appartiennent à une base fixe, le droit d'imposer revient en priorité à l'État de situation du bien considéré. On doit pourtant accorder une attention particulière aux cas traités aux paragraphes 13 à 17 ci-dessous. »

Le paragraphe 9 avait été précédemment amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de

Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

> « 9. Lorsque le gain en capital et la réévaluation d'actifs sont imposés, le principe applicable en cas d'aliénation de tels actifs doit en règle générale également être appliqué. Il n'a pas été jugé nécessaire de mentionner expressément de tels cas dans le présent article ou de prévoir des dispositions spéciales. Le présent article sur l'imposition des gains en capital, l'article 6 concernant l'imposition des revenus provenant de biens immobiliers, l'article 7 concernant l'imposition des bénéfices des entreprises et l'article 21 concernant les revenus qui ne sont pas expressément mentionnés dans la Convention semblent constituer une base suffisante. En principe, le droit d'imposer est attribué, par les dispositions précitées, à l'État dont le contribuable est un résident, à l'exception des cas où il s'agit de biens immobiliers ou de biens mobiliers faisant partie d'un établissement stable ou appartenant à une base fixe, dans lesquels le droit d'imposer appartient en priorité à l'État de situation du bien considéré. Une attention particulière doit pourtant être accordée aux cas faisant l'objet des observations des paragraphes 13 à 17 ci-dessous. »

Paragraphe 10 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

C (13)

> « 10. Dans quelques États, le transfert d'un bien d'un établissement stable situé sur le territoire de cet État à un établissement stable ou au siège central de la même entreprise situé dans un autre État est assimilé à une aliénation de biens. Le présent article ne s'oppose pas à ce que ces États imposent les bénéfices ou les gains qui sont supposés naître à la suite d'un tel transfert, à la condition toutefois qu'une telle imposition soit conforme à l'article 7 concernant l'imposition des bénéfices des entreprises. »

Paragraphe 11 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 12 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 13 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 14 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

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

Paragraphe 15 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

« 15. D'autre part, dans tous les cas, l'État A, dont l'aliénateur est un résident, ne peut être obligé d'exonérer complètement de tels gains comptables de ses impôts en vertu du paragraphe 1 du présent article et de l'article 23(A) concernant la méthode de l'exemption (il ne se posera guère de problèmes aux États appliquant la méthode de l'imputation). Dans la mesure où de tels profits comptables sont dus à la réalisation d'amortissements que l'État A a accordés précédemment et qui ont réduit le revenu ou le bénéfice imposable dans cet État A, cet État ne peut être empêché d'imposer un tel bénéfice comptable. La situation correspond à celle indiquée au paragraphe 38 du commentaire à l'article 23(A). »

Paragraphe 16 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

« 16. D'autres problèmes peuvent surgir en ce qui concerne les bénéfices provenant de variations du cours du change entre les monnaies de l'État A et de l'État B. Après la dévaluation de la monnaie de l'État A, les entreprises de cet État A peuvent, ou doivent, augmenter la valeur comptable des actifs, y compris de ceux situés hors du territoire de l'État A. En outre, et même à défaut d'une dévaluation de la monnaie d'un État, les fluctuations de cours usuelles peuvent occasionner des gains ou des pertes de change. Prenons par exemple une entreprise de l'État A

ayant acheté et vendu des biens immobiliers situés dans l'État B. Si les prix d'achat et de vente, tous deux exprimés en monnaie de l'État B, sont égaux, il n'y aura pas de gain en capital dans l'État B. Si la monnaie de l'État B enregistre une hausse entre l'achat et la vente de l'actif par rapport à la monnaie de l'État A, l'entreprise obtiendra un gain exprimé en unités monétaires de l'État A. Si la monnaie de l'État B enregistre une baisse dans le même laps de temps, le vendeur subira une perte qui ne sera pas prise en considération par l'État B. De tels gains ou pertes de change peuvent également se produire lorsque l'on a affaire à des créances ou à des dettes libellées en monnaie étrangère. Si, au bilan d'un établissement stable situé dans l'État B d'une entreprise de l'État A, figurent des créances et des dettes exprimées en monnaie de l'État B, ni gains, ni pertes n'apparaîtront dans la comptabilité de l'établissement stable lors des remboursements. En revanche, des fluctuations de cours se répercuteront dans la comptabilité du siège central. Si la valeur de l'unité monétaire de l'État B enregistre une hausse (une baisse) entre la naissance de la créance et son remboursement, cela se manifestera, pour l'ensemble de l'entreprise, par un gain (une perte). La même règle vaut pour les dettes, lorsque la monnaie de l'État B enregistre une baisse (une hausse) entre la naissance de la dette et son remboursement. »

C (13)

Paragraphe 17 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

« 17. Les dispositions du présent article sur l'imposition des gains en capital ne donnent pas de solution à l'ensemble des questions concernant l'imposition des gains de change. Ces gains ne dépendent pas, dans la plupart des cas, de l'aliénation de l'actif; ils ne peuvent souvent même pas être déterminés par l'État auquel, par exemple en raison de la situation d'un établissement stable, le droit d'imposer les gains en capital est attribué en vertu du présent article. Le problème qui doit être réglé n'est d'ailleurs pas de savoir si l'État dans lequel l'établissement stable est situé a le droit d'imposer, mais si l'État dont le contribuable est un résident doit, lorsqu'il applique la méthode de l'exemption, s'abstenir d'imposer de tels gains de change qui, dans la plupart des cas, ne peuvent résulter que de la comptabilité du siège central. La réponse à cette dernière question ne dépend pas seulement du présent article mais aussi de l'article 7, concernant l'imposition des bénéfices des entreprises et de l'article 23(A) concernant la méthode de l'exemption. Il semble difficile de donner une solution définitive à tous les cas possibles. Le Comité examinera la matière de façon plus détaillée à une période ultérieure. Si, dans un cas donné, les opinions divergentes de deux États avaient pour effet d'entraîner une double imposition effective, ce cas pourrait être réglé suivant la procédure amiable prévue à l'article 25. »

Paragraphe 18 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. À cette date, le paragraphe 18 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 19 et amendé (voir historique du paragraphe 19) et un nouveau paragraphe 18 a été adopté.

Paragraphe 19 : Correspond au paragraphe 18 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 19 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 20 (voir historique du paragraphe 20) alors que le paragraphe 18 a été amendé et renuméroté paragraphe 19 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 18 se lisait comme suit :

« 18. Les dispositions de l'article ne sont pas destinées à s'appliquer aux lots de loteries ni aux bonifications des obligations à primes. »

Paragraphe 20 : Amendé le 28 janvier 2003, en remplaçant, dans la deuxième phrase, la référence au « paragraphe 4 » par une référence au « paragraphe 5 » suite à la renumérotation du paragraphe 4 de l'article 13, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 20 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 20 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 19 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 20 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 21 (voir historique du paragraphe 21) alors que le paragraphe 19 a été amendé et renuméroté paragraphe 20 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

> « 19. L'article traite en premier lieu des gains provenant de l'aliénation des biens qui sont imposables dans l'État où ces biens sont situés (paragraphe 1 et première phrase du paragraphe 2). Dans le cas de tous les autres gains en capital, le paragraphe 3 réserve le droit d'imposition à l'État dont le cédant est résident. »

Paragraphe 21 : Amendé le 28 janvier 2003, en remplaçant, dans la troisième phrase, la référence au « paragraphe 4 » par une référence au « paragraphe 5 » suite à la renumérotation du paragraphe 4 de l'article 13 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 21 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 20 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 21 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 22 (voir historique du paragraphe 22) alors que le paragraphe 20 a été amendé et renuméroté paragraphe 21 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 21 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 20 se lisait comme suit :

> « 20. Puisque tous les États n'imposent pas les gains en capital, deux États pourront estimer bon de n'éviter que la double imposition effective des gains en capital. Les États contractants ont toute latitude de compléter en conséquence leurs accords bilatéraux, de sorte que l'un des États ne devra renoncer au droit d'imposer que lui donne sa législation interne que si l'autre État, autorisé à imposer en vertu de la Convention, exerce effectivement son droit. Dans un tel cas, le paragraphe 3 du présent article, devrait être complété. L'article 23(A) concernant la méthode de l'exemption devrait en outre être complété au sens du paragraphe 33 du commentaire à l'article 23(A). »

Paragraphe 22 : Amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 22 se lisait comme suit :

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

Le paragraphe 22 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 22 se lisait comme suit :

C (13)

> « 22. Le paragraphe 1 stipule que les gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers sont imposables dans l'État où sont situés ces biens. Cette disposition correspond aux clauses de l'article 6 et du paragraphe 1 de l'article 22. Elle s'applique aussi aux biens immobiliers qui font partie de l'actif d'une entreprise ou servent à l'exercice d'une profession indépendante. Pour la définition des biens immobiliers, le paragraphe 1 renvoie à l'article 6. Le paragraphe 1 de l'article 13 ne traite que des gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation de biens immobiliers situés dans l'autre État contractant. Il ne s'applique donc pas aux gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers situés dans l'État contractant dont le cédant est un résident au sens de l'article 4 ou situés dans un État tiers ; les dispositions du paragraphe 1 de l'article 21 s'appliquent à de tels gains. »

Le paragraphe 22 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 21 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 22 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 24 (voir historique du paragraphe 24) alors que le paragraphe 21 a été amendé et renuméroté paragraphe 22 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 22 a été déplacé avec ce paragraphe et la note de bas de page se rapportant au paragraphe 21 a été supprimée. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 21 et cette note de bas de page se lisaient comme suit :

> « 21. Le paragraphe 1 stipule que les gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers sont imposables dans l'État où sont situés ces biens. Cette disposition est conforme aux clauses de l'article 6 concernant l'imposition des revenus provenant de biens immobiliers et du paragraphe l'article 22 concernant l'imposition de la fortune. Cette règle s'applique aussi aux biens immobiliers qui font partie de l'actif d'une entreprise ou servent à l'exercice d'une profession libérale. En ce qui concerne la définition des biens immobiliers, le paragraphe 1 renvoie au paragraphe 2 de l'article 6[1].

1 On notera que, pour l'imposition des gains en capital (de même que pour d'autres impôts comme les impôts sur les mutations), il est d'usage, dans certains pays, d'assimiler l'aliénation de toutes les actions d'une société dont l'objet social exclusif ou essentiel est de détenir des biens immobiliers, à l'aliénation de tels biens. Tous les États ne partagent pas cette manière de voir; certains États pourraient objecter que cette assimilation méconnaît l'existence d'un sujet de droit distinct, la société, et refuser dès lors de faire application du paragraphe 2 de l'article 6. L'État dont l'actionnaire est résident peut faire valoir que les actions font partie des autres biens au sens du paragraphe 3 du présent article et que, dès lors, le gain en capital provenant de l'aliénation de ces actions ne peut être imposé que dans l'État dont le cédant est un résident. La différence de qualification d'un même état de faits conduirait ainsi à une double imposition.

La même situation peut se produire en outre dans d'autres cas: certains pays (par exemple la Norvège) ont pour pratique d'assimiler la vente de l'ensemble des actions d'une société à la vente de l'entreprise exploitée par cette société. En outre, la législation fiscale de certains États prévoit l'imposition des gains provenant de l'aliénation des actions des sociétés qui sont des résidents de ces États lorsque le cédant, même s'il ne réside pas dans cet État, occupait une position prédominante (participation importante) dans lesdites sociétés. Dans de tels cas chaque État peut invoquer, pour justifier son imposition, le paragraphe 2 de l'article 3 concernant les définitions.

Des problèmes analogues se posent lors de l'application d'autres dispositions d'une Convention. Ils ne peuvent être évités aussi longtemps que les expressions utilisées dans la Convention n'ont pas la même signification dans les deux États ou n'ont pas été définies par la Convention. Le projet de Convention de l'O.C.D.E., comme les Conventions bilatérales existantes, n'apportent pas de solution à un tel conflit, dû à la qualification différente par deux États de faits identiques, aussi longtemps que ces faits n'auront pas été définis. En s'appuyant sur l'article 25 concernant la procédure amiable, les autorités compétentes ont cependant la possibilité d'éviter les doubles impositions effectives. De plus, les États conservent évidemment toute latitude d'introduire des dispositions particulières pour les cas de ce genre dans leurs Conventions bilatérales. Ils peuvent, par exemple, exclure certaines pratiques particulières mentionnées plus haut. Mais ils peuvent aussi assimiler expressément la vente de toutes les actions d'une société immobilière à l'aliénation du bien immobilier, ou établir une clause spéciale relative aux gains en capital provenant de l'aliénation des actions d'une société dans laquelle le cédant occupe une position prédominante. Mais il faudrait pour le moins que soit assuré le moyen d'éviter une double imposition effective (*cf.* paragraphe 20 ci-dessus). »

Paragraphe 23 : Remplacé le 28 janvier 2003 quand le paragraphe 23 a été supprimé et un nouveau paragraphe 23 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 23 se lisait comme suit :

« 23. Dans certains pays, la législation fiscale assimile l'aliénation de la totalité ou d'une partie des actions d'une société dont l'objet social exclusif ou essentiel est de détenir des biens immobiliers, à l'aliénation de tels biens. Par elles-mêmes, les dispositions du paragraphe 1 n'autorisent pas cette pratique ; l'assimilation ne peut être prévue que par une disposition spéciale de la convention bilatérale. Bien entendu, les États contractants sont libres, soit d'inclure une telle disposition dans leurs conventions bilatérales soit de prévoir expressément que l'aliénation des actions ne pourra être assimilée à l'aliénation des biens immobiliers. »

Le paragraphe 23 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 23 du Projet de Convention de 1963, qui a été amendé et renuméroté paragraphe 28 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 28), et un nouveau paragraphe 23 a été adopté.

Paragraphe 24 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant « les mots permis d'émission » dans la troisième phrase du paragraphe, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions posées par les permis/crédits d'émission au regard des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires

fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014). Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 24 se lisait comme suit :

> « 24. Le paragraphe 2 traite des biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise. L'expression « biens mobiliers » désigne tous les biens autres que les biens immobiliers couverts par le paragraphe 1. Elle comprend également les biens incorporels, tels que la clientèle (*goodwill*) et les droits d'usage. Les gains provenant de l'aliénation de ces biens mobiliers sont imposables dans l'État où est situé l'établissement stable, ce qui correspond aux règles relatives aux bénéfices des entreprises (article 7). »

Le paragraphe 24 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 24 se lisait comme suit :

> « 24. Le paragraphe 2 traite des biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise ou qui appartiennent à une base fixe servant à l'exercice d'une profession indépendante. L'expression « biens mobiliers » désigne tous les biens autres que les biens immobiliers couverts par le paragraphe 1. Elle comprend également les biens incorporels, tels que la clientèle (*goodwill*) et les droits d'usage. Les gains provenant de l'aliénation de ces biens mobiliers sont imposables dans l'État où est situé l'établissement stable ou la base fixe, ce qui correspond aux règles relatives aux bénéfices des entreprises et aux revenus de professions indépendantes (articles 7 et 14). »

Le paragraphe 24 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 22 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 24 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 25 (voir historique du paragraphe 25) alors que le paragraphe 22 a été amendé et renuméroté paragraphe 24 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 22 se lisait comme suit :

> « 22. Le paragraphe 2 traite des biens mobiliers qui font partie de l'actif de l'établissement stable d'une entreprise ou qui appartiennent à une base fixe servant à l'exercice d'une profession libérale. L'expression «biens mobiliers» comprend tous les biens autres que les biens immobiliers couverts par le paragraphe 1. Elle comprend également les biens incorporels, tels que la clientèle (goodwill) et les droits d'usage. Les gains provenant de l'aliénation de ces biens mobiliers sont imposés dans l'État où est situé l'établissement stable ou la base fixe, conformément aux règles visant les revenus tirés d'activités industrielles ou commerciales et de professions libérales (articles 7 et 14). »

Paragraphe 25 : Amendé le 29 avril 2000, en supprimant les références à la « base fixe », par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

> « 25. Il ressort clairement du paragraphe que ses dispositions s'appliquent aussi bien à l'aliénation des biens mobiliers d'un établissement stable ou d'une base fixe qu'à l'aliénation de l'établissement stable proprement dit (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise) ou de la base fixe proprement dite. En cas d'aliénation

de l'ensemble de l'entreprise, les dispositions s'appliquent aux gains qui sont réputés provenir de l'aliénation des biens mobiliers qui ont fait partie de l'actif de l'établissement stable. Les dispositions de l'article 7 sont alors applicables, *mutatis mutandis*, sans qu'il en soit fait expressément mention. En ce qui concerne le transfert d'un actif d'un établissement stable situé dans un État à un établissement stable (ou au siège central) situé dans un autre État, *cf.* paragraphe 10 ci-dessus. »

Le paragraphe 25 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 24 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 25 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 26 (voir historique du paragraphe 26) alors que le paragraphe 24 a été amendé et renuméroté paragraphe 25 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 24 se lisait comme suit :

« 24. Il ressort clairement du paragraphe que les règles qu'il énonce s'appliquent aussi bien à l'aliénation des biens mobiliers d'un établissement stable proprement dit (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise) ou de la base fixe proprement dite. En cas d'aliénation de l'ensemble de l'entreprise, les règles s'appliquent aux gains qui sont réputés provenir de l'aliénation des biens mobiliers utilisés dans l'établissement stable. Les dispositions de l'article 7 sont alors applicables, *mutadis mutandis*, sans qu'il en soit fait expressément mention. En ce qui concerne le transfert d'un bien d'un établissement stable situé dans un État à un établissement stable (ou au siège central) situé dans un autre État, on se référera au paragraphe 10 ci-dessus. »

Paragraphe 26 : Correspond au paragraphe 25 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 26 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 27 (voir historique du paragraphe 27) alors que le paragraphe 25 a été amendé et renuméroté paragraphe 26 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

« 25. En revanche, la règle de la première phrase du paragraphe 2 peut ne pas s'appliquer dans tous les cas aux gains en capital provenant de l'aliénation d'une participation dans une entreprise. Cette disposition ne s'applique qu'aux biens dont le cédant était propriétaire, soit seul, soit conjointement avec d'autres personnes. Ceci vaut, selon les législations de quelques pays, pour les biens d'une société de personnes, Toutefois, les législations d'autres pays traitent les sociétés de personnes et autres associations comme des sujets de droits distincts de leurs membres, ce qui a pour conséquence que les participations dans de telles sociétés doivent être traitées comme les actions d'une société de capitaux. Les gains en capital provenant de l'aliénation de telles participations sont donc imposables, comme les gains en capital provenant de l'aliénation d'actions, dans l'État de domicile du cédant. Les États ont toute latitude de convenir, par la voie d'accords bilatéraux, de règles particulières pour les gains en capital provenant de l'aliénation de participations dans des sociétés de personnes[1].

1 En ce qui concerne les dispositions particulières concernant les gains en capital provenant de l'aliénation des actions d'une société, voir note se référant au paragraphe 21 ci-dessus. »

Paragraphe 27 : Amendé le 28 janvier 2003, en remplaçant la référence au « paragraphe 4 »par une référence au « paragraphe 5 », suite à la renumérotation du paragraphe 4 de l'article 13 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 27 se lisait comme suit :

> « 27. Certains États estiment que tous les gains en capital provenant de sources situées sur leur territoire doivent être soumis à leur imposition conformément à leur législation interne, lorsque le cédant possède un établissement stable sur leur territoire. Le paragraphe 2 ne s'inspire pas d'une telle conception, parfois appelée « force attractive de l'établissement stable ». Le paragraphe 2 prévoit simplement que les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable sont imposables dans l'État où est situé l'établissement stable. Les gains provenant de l'aliénation de tous les autres biens mobiliers ne sont imposables que dans l'État de résidence du cédant conformément au paragraphe 4. Les explications qui précèdent rejoignent celles qui sont données aux Commentaires sur l'article 7. »

Le paragraphe 27 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 27 se lisait comme suit :

> « 27. Certains États estiment que tous les gains en capital provenant de sources situées sur leur territoire doivent être soumis à leur imposition conformément à leur législation interne, lorsque le cédant possède un établissement stable sur leur territoire. Le paragraphe 2 ne s'inspire pas d'une telle conception, parfois appelée « force attractive de l'établissement stable ». Le paragraphe 2 prévoit simplement que les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable ou de biens mobiliers qui appartiennent à une base fixe servant à l'exercice d'une profession indépendante sont imposables dans l'État où est situé l'établissement stable ou la base fixe. Les gains provenant de l'aliénation de tous les autres biens mobiliers ne sont imposables que dans l'État de résidence du cédant conformément au paragraphe 4. Les explications qui précèdent rejoignent celles qui sont données aux Commentaires sur l'article 7. »

Le paragraphe 27 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 26 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 27 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 29 (voir historique du paragraphe 29) alors que le paragraphe 26 a été amendé et renuméroté paragraphe 27 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 27 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 26 se lisait comme suit :

> « 26. Certains États considèrent que les gains en capital provenant de sources situées sur leur territoire doivent être soumis à leur imposition conformément à leur législation interne, lorsque le cédant possède un établissement stable sur leur territoire. Le paragraphe 2 de l'article ne part pas de cette conception, parfois appelée «force attractive de l'établissement stable». Le paragraphe 2 prévoit simplement que les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable ou de biens mobiliers constitutifs d'une base fixe servant à l'exercice d'une profession libérale sont imposables dans l'État où est située la source desdits gains. Tous les autres biens mobiliers sont imposables dans l'État de résidence du cédant aux termes du paragraphe 3. Ces explications correspondent à celles qui sont données dans les commentaires de l'article 7 concernant l'imposition des bénéfices des entreprises. »

Paragraphe 27.1 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 27.2 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 28 : Amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 28 se lisait comme suit :

> « 28. Une dérogation à la règle du paragraphe 2 est prévue pour les navires et aéronefs exploités en trafic international et les bateaux servant à la navigation intérieure ainsi que pour les biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires, aéronefs ou bateaux. Les gains provenant de l'aliénation de ces biens ne sont imposables que dans l'État où est situé le siège de direction effective de l'entreprise exploitant ces navires, aéronefs ou bateaux. Cette règle correspond aux dispositions de l'article 8 et du paragraphe 3 de l'article 22. Il est entendu que le paragraphe 3 de l'article 8 est applicable si le siège de direction effective d'une telle entreprise est à bord d'un navire ou d'un bateau. Les États contractants qui préféreraient conférer le droit d'imposition exclusive à l'État de la résidence, ou combiner les critères de la résidence et du siège de direction effective, ont toute latitude, dans leurs conventions bilatérales, de substituer au paragraphe 3 des dispositions correspondant à celles proposées aux paragraphes 2 et 3 des Commentaires sur l'article 8. »

Le paragraphe 28 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 23 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 28 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 30 (voir historique du paragraphe 30) alors que le paragraphe 23 a été amendé et renuméroté paragraphe 28 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 23 se lisait comme suit :

> « 23. Une dérogation à la règle générale ci-dessus est prévue pour les navires et aéronefs exploités en trafic international et les bateaux servant a la navigation intérieure ainsi que pour les biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires, aéronefs ou bateaux. Les gains provenant de l'aliénation de ces biens ne sont imposables que dans l'État où est situé le siège de la direction effective de l'entreprise exploitant ces navires, aéronefs ou bateaux. Cette règle est conforme aux dispositions de l'article 8 concernant l'imposition des revenus provenant de la navigation maritime, intérieure et aérienne et du paragraphe 3 de l'article 22 concernant l'imposition de la fortune, paragraphe auquel renvoie la deuxième phrase du paragraphe 2 du présent article de l'article. »

Paragraphe 28.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 28.2 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 28.3 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 28.4 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 28.5 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 28.6 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 28.7 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 28.8 : Remplacé le 29 juillet 2005 quand le paragraphe 28.8 a été renuméroté paragraphe 28.9 (voir historique du paragraphe 28.12) et un nouveau paragraphe 28.8 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 28.9 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 28.9 a été renuméroté paragraphe 28.12 (voir historique du paragraphe 28.12) et un nouveau paragraphe 28.9 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Application des conventions fiscales aux sociétés de placement immobilier » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 28.10 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Application des conventions fiscales aux sociétés de placement immobilier » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

C (13)

Paragraphe 28.11 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Application des conventions fiscales aux sociétés de placement immobilier » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 28.12 : Correspond au paragraphe 28.9 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 28.9 a été renuméroté paragraphe 28.12 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 28.9, tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008, correspondait au paragraphe 28.8 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. Le paragraphe 28.8 a été renuméroté paragraphe 28.9 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Le paragraphe 28.8 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 29 : Amendé, ainsi que le titre qui le précède, le 28 janvier 2003, en ajoutant un renvoi au paragraphe 5 et en amendant le titre qui le précédait en remplaçant le chiffre « 4 » par « 5 », par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 29 ainsi que le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« *Paragraphe 4*

29. Pour les gains provenant de l'aliénation de tout bien autre que ceux visés aux paragraphes 1, 2 et 3, le paragraphe 4 prévoit qu'ils ne sont imposables que dans l'État dont le cédant est un résident. Cette disposition correspond aux règles énoncées à l'article 22. »

Le paragraphe 29 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 27 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 29 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 31 et amendé (voir historique du paragraphe 31) alors que le paragraphe 27 a été renuméroté paragraphe 29 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de

Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 27 se lisait comme suit :

> « 27. Pour les gains provenant de l'aliénation d'éléments d'actif autres que les avoirs énumérés aux paragraphes 1 et 2, le paragraphe 3 de l'article stipule qu'ils ne sont imposables que dans l'État dont le cédant est un résident. Cette disposition est conforme aux règles énoncées à l'article 22 concernant l'imposition de la fortune. »

Paragraphe 30 : Amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 30 se lisait comme suit :

> « 30. L'article ne comporte pas de règle spéciale pour les gains provenant de l'aliénation d'actions d'une société ou de valeurs mobilières, bons, obligations et autres titres. De tels gains ne sont donc imposables que dans l'État dont le cédant est un résident. »

Le paragraphe 30 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 28 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 30 du Projet de Convention de 1963 (numéroté paragraphe 31 par erreur) a été amendé et renuméroté paragraphe 37 (voir historique du paragraphe 37) alors que le paragraphe 28 a été amendé et renuméroté paragraphe 30 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précedait le paragraphe 30 a été inséré avant le paragraphe 33. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 28 se lisait comme suit :

> « 28. Le présent article ne prévoit pas de règle spéciale pour les gains provenant de l'aliénation d'actions d'une société ou de valeurs mobilières, bons, obligations et autres titres. De tels gains ne sont imposables que dans l'État dont le cédant est un résident[1].
>
> 1 En ce qui concerne les dispositions particulières concernant les gains en capital provenant de l'aliénation des actions d'une société, voir note se référant au paragraphe 21 ci-dessus. »

Paragraphe 31 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 31 se lisait comme suit :

> « 31. Si des actions sont vendues par un actionnaire à la société qui les a émises, lors de la liquidation de cette société ou de la réduction de son capital social libéré, la différence entre le prix de vente et la valeur nominale des actions peut être traitée, dans l'État dont la société est un résident, comme une distribution des bénéfices mis en réserve et non comme un gain en capital. L'article ne s'oppose pas à ce que l'État de résidence de la société impose de telles distributions aux taux prévus à l'article 10 ; une telle imposition est permise parce que cette différence est comprise dans la définition du terme « dividendes » donnée au paragraphe 3 de l'article 10 tel qu'il est interprété au paragraphe 28 des Commentaires qui s'y rapportent. La même interprétation peut s'appliquer lorsque des obligations d'emprunt sont remboursées par le débiteur à un prix supérieur à la valeur nominale ou à la valeur à laquelle les obligations ont été émises ; dans ce cas, la différence peut représenter un intérêt et, en conséquence, être assujettie à un impôt limité dans l'État de la source de l'intérêt, conformément à l'article 11 (voir également les paragraphes 20 et 21 des Commentaires sur l'article 11). »

Le paragraphe 31 a été antérieurement amendé le 23 juillet 1992, en y remplaçant les renvois au paragraphe 27 des Commentaires sur l'article 10 et aux paragraphes 18 et 19 des Commentaires sur l'article 11 par des renvois au paragraphe 28 et aux paragraphes 20 et 21 respectivement, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 31 se lisait comme suit :

> « 31. Si des actions sont vendues par un actionnaire à la société qui les a émises, lors de la liquidation de cette société ou de la réduction de son capital social libéré, la différence entre le prix de vente et la valeur nominale des actions peut être traitée, dans l'État dont la société est un résident, comme une distribution des bénéfices mis en réserve et non comme un gain en capital. L'article ne s'oppose pas à ce que l'État de résidence de la société impose de telles distributions aux taux prévus à l'article 10 ; une telle imposition est permise parce que cette différence est comprise dans la définition du terme « dividendes » donnée au paragraphe 3 de l'article 10 tel qu'il est interprété au paragraphe 27 des Commentaires qui s'y rapportent. La même interprétation peut s'appliquer lorsque des obligations d'emprunt sont remboursées par le débiteur à un prix supérieur à la valeur nominale ou à la valeur à laquelle les obligations ont été émises ; dans ce cas, la différence peut représenter un intérêt et, en conséquence, être assujettie à un impôt limité dans l'État de la source de l'intérêt, conformément à l'article 11 (*cf.* également les paragraphes 18 et 19 des Commentaires sur l'article 11). »

C (13)

Le paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 29 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963). Le paragraphe 31 du Projet de Convention de 1963 (numéroté paragraphe 32 par erreur) a été supprimé quand le Modèle de Convention de 1977 a été adopté par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 29 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 31. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 29 se lisait comme suit :

> « 29. Si des actions sont vendues par un actionnaire à la société qui les a émises, lors de la liquidation de cette société ou de la réduction de son capital social libéré, la différence entre le prix de vente et la valeur nominale des actions peut être traitée, par l'État dont la société est un résident, comme une distribution des bénéfices accumulés et non comme un gain en capital. Le présent article n'a pas pour but de s'opposer à ce que l'État de résidence de la société impose de telles distributions aux taux prévus à l'article 10 concernant l'imposition des dividendes; une telle imposition est conforme à la définition du paragraphe 3 de l'article 10 ainsi qu'à l'interprétation donnée à cette disposition au paragraphe 39 du commentaire qui s'y rapporte. La même interprétation peut s'appliquer lorsque des obligations d'emprunt sont remboursées par le débiteur à un prix supérieur à la valeur nominale ou à la valeur à laquelle les obligations ont été émises; dans ce cas, la différence peut représenter un intérêt et, en conséquence, être assujettie à un impôt limité dans l'État de la source de l'intérêt, conformément à l'article 11 concernant l'imposition des intérêts (*cf.* également les paragraphes 24 et 25 du commentaire à l'article 11). »

Le paragraphe 31 (numéroté paragraphe 32 par erreur), tel qu'il se lisait dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, se lisait comme suit :

> « 32. Les *États-Unis*, conformément à leur position traditionnelle, se réservent le droit d'imposer leurs citoyens et leurs sociétés sur les gains en capital provenant de l'aliénation de biens, quel que soit le pays où leurs citoyens et sociétés résident et où les biens sont situés. Conformément à leur législation, les États-Unis se

réservent également le droit d'imposer un étranger non résident (non-resident aliens) sur les gains en capital provenant de la vente aux États-Unis de biens mobiliers, si une telle vente se produit pendant le séjour de l'étranger aux États-Unis (ou dans certaines autres circonstances prévues par la législation). Comme les expressions « biens mobiliers » et « biens immobiliers » ne sont pas utilisées dans leur législation, les États-Unis se réservent le droit d'utiliser les expressions « personal property » (biens personnels) et « real property » (biens réels) dans les négociations bilatérales. »

Paragraphe 32 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004).

Le paragraphe 32, tel qu'il se lisait dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 31 mars 1994, a été amendé et renuméroté paragraphe 47 (voir historique du paragraphe 47) par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 32 a été supprimé.

Le paragraphe 32 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 32 du Projet de Convention de 1963 qui a été supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 47).

Paragraphe 32.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 33 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscal

Le paragraphe 33 a été supprimé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 33 se lisait comme suit :

« 33. L'*Australie* se réserve le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation de biens autres que ceux qui sont visés aux quatre premiers paragraphes de cet article. »

e », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 33 a été amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 33 se lisait comme suit :

« 33. L'*Australie* se réserve le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation de biens autres que ceux qui sont visés aux trois premiers paragraphes de cet article. Elle se réserve aussi le droit de proposer des modifications pour tenir compte du fait que les expressions « biens mobiliers » et « biens immobiliers » ne sont pas utilisées en droit australien. »

Le paragraphe 33 a été antérieurement amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 33 se lisait comme suit :

« 33. L'*Australie* se réserve le droit de proposer des modifications pour tenir compte du fait qu'elle ne prélève pas d'impôt sur les gains en capital et que les

expressions « biens mobiliers » et « biens immobiliers » ne sont pas utilisées en droit australien. »

Le paragraphe 33 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 33 du Projet de Convention de 1963, qui a été supprimé lorsque le nouveau paragraphe 33 et le titre le précédant ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 33 se lisait comme suit :

« 33. A propos du paragraphe 3 de l'article, eu égard à la loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus, la *Belgique* réserve sa position en ce qui concerne la perception :

a) de la cotisation spéciale prévue par la loi nouvelle en cas de rachat de leurs actions ou parts par les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions ainsi que par les sociétés, associations, établissements ou organismes quelconques constitués en Belgique autrement que sous l'une des formes prévues au Code de Commerce;

b) de la cotisation spéciale prévue par la même loi en cas de partage de l'avoir social des personnes morales visées à l'alinéa (a) ci-dessus ou des sociétés de personnes qui n'auront pas opté pour l'assujettissement de leurs bénéfices à l'impôt des personnes physiques dans le chef des associés.

Cette réserve est dictée par la considération que les cotisations spéciales prémentionnées constituent une imposition forfaitaire de la personne morale, laquelle imposition libère les actionnaires ou associés de tout impôt personnel sur les gains en capital ou sur les distributions de bénéfices dont il est ici question. La Belgique estime que lesdites cotisations spéciales ne tombent pas sous le coup des limitations prévues en ce qui concerne l'impôt de distribution frappant les dividendes. »

Paragraphe 34 : Supprimé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 34 se lisait comme suit :

« 34. Le *Canada* fait une réserve sur le paragraphe 4 afin de conserver le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation d'actions d'une société, ou d'une participation dans une société de personnes ou une fiducie, dont la valeur est principalement tirée de biens immobiliers situés au Canada, et afin de conserver le droit d'imposer les gains d'une personne physique qui était un résident du Canada à un moment quelconque au cours des six années précédant l'aliénation d'un bien quelconque. »

Le paragraphe 34 a été amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 34 se lisait comme suit :

« 34. Le *Canada* fait une réserve sur le paragraphe 4 afin de conserver le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation de certains biens autres que ceux mentionnés aux trois premiers paragraphes. »

Le paragraphe 34 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 35 : Ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 36 : Amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 36 se lisait comme suit :

> « 36. La *France* accepte la disposition du paragraphe 4 mais souhaite cependant se réserver la possibilité d'appliquer les dispositions de sa législation concernant l'imposition des gains provenant de l'aliénation d'actions ou de parts faisant partie d'une participation substantielle dans le capital d'une société qui est un résident de France ou d'actions ou de parts de sociétés dont l'actif est constitué principalement par des biens immobiliers situés en France. »

Le paragraphe 36 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 37 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 11 avril 1977 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 37 se lisait comme suit :

> « 37. L'*Italie* se réserve le droit d'assujettir les gains en capital provenant de sources italiennes aux impôts prévus par sa législation dans tous les cas où le cédant possède un établissement stable en Italie, même si les biens, avoirs ou droits aliénés ne faisaient pas partie de l'actif de cet établissement stable. »

Le paragraphe 37 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 30 (numéroté paragraphe 31 par erreur) du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 30 (numéroté paragraphe 31 par erreur) du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 37 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 38 : Amendé le 28 janvier 2003, en remplaçant la référence au « paragraphe 4 » par une référence au « paragraphe 5 » suite à la renumérotation du paragraphe 4 de l'article 13, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 38 se lisait comme suit :

> « 38. La *Nouvelle-Zélande* fait une réserve sur les paragraphes 3 et 4. »

Le paragraphe 38 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 39 : Amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant le Chili à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 39 se lisait comme suit :

> « 39. La *Suède* désire se réserver le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation d'actions ou d'autres parts sociales de sociétés suédoises. »

Le paragraphe 39 a été remplacé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 39 se lisait comme suit :

> « 39. Le *Portugal* se réserve le droit d'imposer les gains provenant de l'augmentation du capital des sociétés qui ont leur siège ou leur siège de direction effective au Portugal quand l'augmentation résulte de l'incorporation de réserves ou de l'émission d'actions. »

Le paragraphe 39 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 40 : Ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 41 : Amendé le 28 janvier 2003, en remplaçant la référence au « paragraphe 4 » par une référence au « paragraphe 5 » suite à la renumérotation du paragraphe 4 de l'article 13, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 41 se lisait comme suit :

> « 41. Malgré le paragraphe 4 de l'article, lorsque le produit de la vente d'actions de sociétés est considéré comme des dividendes en vertu de la législation danoise, le *Danemark* se réserve le droit d'imposer ces sommes comme des dividendes conformément au paragraphe 2 de l'article 10. »

Le paragraphe 41 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 42 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 42 se lisait comme suit :

> « 42. Le *Japon* souhaite garder le droit d'imposer les gains réalisés à la suite de la cession d'actions ou d'autres participations correspondant à une part importante du capital d'une société japonaise. »

Le paragraphe 42 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 43 : Amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant l'Irlande à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 43 se lisait comme suit :

> « 43. Le *Danemark*, la *Norvège* et le *Royaume Uni* se réservent le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives aux gains en capital afférents aux activités de prospection et d'exploitation d'hydrocarbures en haute mer ainsi qu'aux activités connexes. »

Le paragraphe 43 a été antérieurement amendé le 31 mars 1994, en ajoutant le Royaume-Uni à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 43 se lisait comme suit :

> « 43. Le *Danemark* et la *Norvège* se réservent le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives aux gains en capital afférents aux activités de prospection et d'exploitation d'hydrocarbures en haute mer ainsi qu'aux activités connexes. »

Le paragraphe 43 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 43.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 44 : Ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 45 : Amendé le 22 juillet 2010, en supprimant l'Espagne de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 45 se lisait comme suit :

« 45. La *Corée* et l'*Espagne* se réservent le droit d'imposer les gains réalisés à la suite de la cession d'actions ou d'autres participations correspondant à une part importante du capital d'une société qui est un résident. »

Le paragraphe 45 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 45 se lisait comme suit :

« 45. La *Corée* et l'*Espagne* se réservent le droit d'imposer les gains réalisés à la suite de la cession d'actions ou d'autres participations au capital d'une société dont les actifs sont essentiellement constitués de biens immobiliers situés sur leur territoire. Ces pays se réservent aussi le droit d'imposer les gains réalisés à la suite de la cession d'actions ou d'autres participations correspondant à une part importante du capital d'une société qui est un résident. »

Le paragraphe 45 a été antérieurement amendé le 23 octobre 1997, en ajoutant la Corée en tant que pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 45 se lisait comme suit :

« 45. L'*Espagne* se réserve le droit d'imposer les gains réalisés à la suite de la cession d'actions ou d'autres participations au capital d'une société dont les actifs sont essentiellement constitués de biens immobiliers situés sur son territoire. L'Espagne se réserve aussi le droit d'imposer les gains réalisés à la suite de la cession d'actions ou d'autres participations correspondant à une part importante du capital d'une société qui est un résident d'Espagne. »

Le paragraphe 45 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 46 : Ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 47 : Correspond au paragraphe 32 tel qu'il se lisait avant le 31 mars 1994. A cette date, le paragraphe 32 a été amendé et renuméroté paragraphe 47 et le titre qui le précédait a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 32 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« *Dérogation Spéciale*

32. En raison de sa situation particulière en matière de navigation maritime, la *Grèce* gardera sa liberté d'action en ce qui concerne les dispositions de la Convention relatives aux revenus de l'exploitation des navires en trafic international, aux rémunérations des équipages de ces navires, à la fortune constituée par des navires en trafic international et par des biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires, et aux gains en capital provenant de l'aliénation de ces navires et de ces biens. »

Le paragraphe 32 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 32 du Projet de Convention de 1963, qui a été supprimé et remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 32 se lisait comme suit :

« 32. L'*Espagne* se réserve le droit d'imposer les gains en capital provenant de l'aliénation de valeurs mobilières réalisées dans son territoire. Cette réserve tient compte du fait que les dispositions du contrôle des changes espagnol sont beaucoup plus libérales en cas de rapatriement de capitaux étrangers ou des

revenus en dérivant qu'en cas d'investissements à l'étranger par des résidents espagnols. En outre, l'Espagne ne devrait pas être privée du droit d'imposer ces gains en capital tant que cette imposition peut lui servir d'instrument propre à influencer la conjoncture économique. »

Paragraphe 48 : Amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant la durée de « trois années » par « cinq années », par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 48 se lisait comme suit :

« 48. L'*Irlande* se réserve le droit d'imposer les gains de la cession de biens par un particulier qui a résidé de façon permanente en Irlande au cours des trois années précédant cette cession. »

Le paragraphe 48, tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003, a été remplacé par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 48 se lisait comme suit :

« 48. L'*Irlande* se réserve le droit d'assujettir à l'impôt les gains provenant de la cession d'actions, de droits ou d'un intérêt dans une société dont l'actif est constitué principalement par des biens immobiliers. »

Le paragraphe 48 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 49 : Amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 49 se lisait comme suit :

« 49. Le *Mexique* réserve sa position afin de conserver la possibilité d'appliquer les dispositions de sa législation relatives à l'imposition des gains provenant de la cession d'actions ou de droits qui font partie d'une participation substantielle dans une entreprise résidente du Mexique, ou d'actions ou de droits d'entreprises dont l'actif consiste principalement en biens immobiliers situés au Mexique. »

Le paragraphe 49 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 50 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 51 : Amendé le 22 juillet 2010 en ajoutant la Suisse à la liste des pays faisant cette réserve par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 51 se lisait comme suit :

« 51. La *Belgique*, le *Luxembourg* et les *Pays-Bas* se réservent le droit de ne pas insérer le paragraphe 4 dans leurs conventions. »

Le paragraphe 51 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant les Pays-Bas à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 51 se lisait comme suit :

« 51. La *Belgique* et le *Luxembourg* se réservent le droit de ne pas insérer le paragraphe 4 dans leurs conventions. »

Le paragraphe 51 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant la Belgique en tant que pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 51 se lisait comme suit :

> « 51. Le *Luxembourg* se réserve le droit de ne pas insérer le paragraphe 4 dans ses conventions. »

Le paragraphe 51 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 14 CONCERNANT L'IMPOSITION DES PROFESSIONS INDÉPENDANTES

[L'article 14 a été supprimé du Modèle de Convention fiscale le 29 avril 2000 sur la base du rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000 et reproduit à la page R(16)-1 du volume II. Cette décision traduit le fait qu'il n'existait pas de différence voulue entre les concepts d'établissement stable, tel qu'il figurait dans l'article 7, et celui d'installation fixe d'affaires, utilisé dans l'article 14 ; ni entre la façon de calculer les bénéfices et l'impôt selon que l'article 7 ou l'article 14 s'applique. En outre, il était parfois difficile de savoir clairement quelles activités relevaient de l'article 14 par opposition à l'article 7. La suppression de l'article 14 a pour effet que les revenus tirés de l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant sont désormais traités par référence à l'article 7 en tant que bénéfices des entreprises.]

HISTORIQUE

[L'article 14 et les Commentaires qui s'y rapportaient ont été entièrement supprimés du Modèle de Convention le 29 avril 2000]

Paragraphe 1 : Supprimé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Cet article vise ce que l'on appelle d'ordinaire les « professions libérales » ainsi que les autres activités de caractère indépendant. Ceci exclut les activités industrielles et commerciales et les professions exercées à titre salarié telles que celle de médecin d'usine. Il convient toutefois de souligner que l'article ne vise pas les activités exercées à titre indépendant par les artistes du spectacle et les sportifs, celles-ci étant couvertes par l'article 17. »

Le paragraphe 1 a été amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'article 14 vise ce que l'on appelle d'ordinaire les « professions libérales » ainsi que les autres activités indépendantes de caractère analogue. Ceci exclut les activités industrielles et commerciales et les professions exercées à titre salarié telles que celle de médecin d'usine. Il convient toutefois de souligner que l'article ne vise pas les activités exercées à titre indépendant par les professionnels du spectacle et les sportifs, ceux-ci faisant l'objet d'un article spécial couvrant leurs activités, qu'elles soient ou non exercées à titre indépendant (article 17). »

Paragraphe 2 : Supprimé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes

posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Le sens de l'expression « professions libérales » est illustré par quelques exemples typiques. Ceux-ci n'étant donnés qu'à titre indicatif, l'énumération n'est pas limitative. Les difficultés d'interprétation qui pourraient apparaître dans des cas particuliers pourront être résolues par accord mutuel entre les autorités compétentes des États contractants en cause. »

Paragraphe 3 : Supprimé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Les dispositions de l'article sont analogues à celles auxquelles sont soumis les bénéfices des entreprises et elles reposent en fait sur les mêmes principes qui fondent l'article 7. Les dispositions de l'article 7 et les Commentaires qui s'y rapportent pourraient donc servir de directives pour l'interprétation et l'application de l'article 14. Les principes édictés à l'article 7, par exemple, pour ventiler les bénéfices entre le siège et l'établissement stable, pourraient aussi s'appliquer à la ventilation des revenus entre l'État de la résidence de la personne qui exerce une activité indépendante et l'État où cette activité est exercée à partir d'une base fixe. De même, les dépenses exposées pour une base fixe, y compris les dépenses de direction et les frais généraux, devraient venir en déduction pour la détermination du revenu imputable à la base fixe comme c'est le cas pour les dépenses imputables à l'établissement stable (*cf.* paragraphe 3 de l'article 7). À d'autres égards aussi, l'article 7 et les Commentaires qui s'y rapportent pourraient aider à interpréter l'article 14, par exemple lorsqu'il s'agit de déterminer si un versement concernant un logiciel doit être classé comme un revenu d'activité commerciale visé par l'article 7 ou 14 ou comme redevances visées par l'article 12. »

Le paragraphe 3 a été amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe 3 du rapport intitulé « Régime fiscal appliqué aux logiciels » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Les dispositions de l'article sont analogues à celles auxquelles sont soumis les bénéfices des entreprises et elles reposent en fait sur les mêmes principes qui fondent l'article 7. Les dispositions de l'article 7 et les Commentaires qui s'y rapportent pourraient donc servir de directives pour l'interprétation et l'application de l'article 14. Les principes édictés à l'article 7, par exemple, pour ventiler les bénéfices entre le siège et l'établissement stable, pourraient aussi s'appliquer à la ventilation des revenus entre l'État de la résidence de la personne qui exerce une activité indépendante et l'État où cette activité est exercée à partir d'une base fixe. De même, les dépenses exposées pour une base fixe, y compris les dépenses de direction et les frais généraux, devraient venir en déduction pour la détermination du revenu imputable à la base fixe comme c'est le cas pour les dépenses imputables à l'établissement stable (*cf.* paragraphe 3 de l'article 7). À d'autres égards aussi, l'article 7 et les Commentaires qui s'y rapportent pourraient aider à interpréter l'article 14. »

Le paragraphe 3 a été antérieurement remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté

paragraphe 4 (voir historique du paragraphe 4) et un nouveau paragraphe 3 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977.

Paragraphe 4 : Supprimé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. Quoique les articles 7 et 14 soient fondés sur les mêmes principes, on a estimé que la notion d'établissement stable devrait être réservée aux activités commerciales et industrielles. C'est pourquoi l'expression « base fixe » a été employée. Il n'a pas été jugé opportun de la définir mais cette expression vise, par exemple, le cabinet de consultation d'un médecin ou le bureau d'un architecte ou d'un avocat. Il semble qu'une personne exerçant une activité indépendante ne dispose pas normalement d'installations de ce genre dans un État autre que celui dont elle est un résident. Toutefois, s'il existe dans un autre État un centre d'activités présentant certains caractères de fixité ou de permanence, cet État devrait pouvoir imposer les activités en question. »

Le paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 3 a été amendé et renuméroté paragraphe 4 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Les dispositions de l'article 14 sont analogues à celles auxquelles sont normalement soumis les revenus des professions industrielles et commerciales. Néanmoins, on a estimé que la notion d'établissement stable devait être réservée aux activités commerciales et industrielles. C'est pourquoi l'expression « base fixe », que l'on rencontre dans diverses Conventions, a été employée. Il n'a pas été jugé opportun de la définir mais cette expression vise, par exemple, le cabinet de consultation d'un médecin ou le bureau d'un architecte ou d'un avocat. Il semble qu'une personne exerçant une profession libérale ne dispose pas normalement d'installations de ce genre dans un État autre que celui dont elle est un résident. Toutefois, s'il existe dans un autre État un centre d'activité présentant certains caractères de fixité ou de permanence, cet État devrait pouvoir imposer les activités en question. »

Paragraphe 4.1 : Supprimé, ainsi que le titre qui le précédait, le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 4.1 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

> « *Observation sur les Commentaires*
>
> 4.1 Le *Mexique* considère que cet article est applicable aux entreprises qui fournissent des services professionnels. »

Le paragraphe 4.1, ainsi que le titre qui le précédait, ont été ajoutés le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 5 : Supprimé, ainsi que le titre qui le précédait, le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un

autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« *Réserves sur l'article*

5. La *Turquie* se réserve le droit d'imposer les personnes exerçant une profession libérale ou une autre activité de caractère indépendant quand elles séjournent dans ce pays pendant une période ou des périodes excédant 183 jours dans l'année civile, même si ces personnes ne disposent pas d'une base fixe pour l'exercice de ces activités. »

Le paragraphe 5 a été amendé le 31 mars 1994, en supprimant le renvoi à la Nouvelle-Zélande et en incluant la réserve de la Nouvelle-Zélande dans un nouveau paragraphe 9 (voir historique du paragraphe 9), par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. La *Nouvelle-Zélande* et la *Turquie* se réservent le droit d'imposer les personnes exerçant une profession libérale ou une autre activité de caractère indépendant quand elles séjournent dans ces pays pendant une période ou des périodes excédant 183 jours dans l'année fiscale (pour la Nouvelle-Zélande) ou civile (pour la Turquie), même si ces personnes ne disposent pas d'une base fixe pour l'exercice de ces activités. »

Le paragraphe 5 et le titre qui le précédait ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 6 : Supprimé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. Le *Portugal* et l'*Espagne* font une réserve concernant le paragraphe 1. »

Le paragraphe 6 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 7 : Supprimé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. Le *Danemark*, le *Mexique* et la *Norvège* se réservent le droit d'imposer les personnes physiques exerçant des professions libérales ou d'autres activités indépendantes si ces personnes sont présentes sur leur territoire respectif pendant une ou plusieurs périodes dont la durée totale excède 183 jours au cours d'une période de douze mois. »

Le paragraphe 7 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995, en ajoutant le Mexique à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. Le *Danemark* et la *Norvège* se réservent le droit d'imposer les personnes physiques exerçant des professions libérales ou d'autres activités indépendantes si

ces personnes sont présentes sur leur territoire respectif pendant une ou plusieurs périodes dont la durée totale excède 183 jours au cours d'une période de douze mois. »

Le paragraphe 7 a été antérieurement amendé le 31 mars 1994, en transformant la deuxième phrase en un nouveau paragraphe 8 (voir historique du paragraphe 8), par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. Le *Danemark* et la *Norvège* se réservent le droit d'imposer les personnes physiques exerçant des professions libérales ou d'autres activités indépendantes si ces personnes sont présentes sur leur territoire respectif pendant une ou plusieurs périodes dont la durée totale excède 183 jours au cours d'une période de douze mois. Ils se réservent aussi le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions concernant les revenus des professions indépendantes afférents à des activités de prospection et d'exploitation pétrolières en haute mer ainsi qu'à des activités connexes. »

Le paragraphe 7 a été remplacé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé le 23 juillet 1992, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. Les *États-Unis* se réservent le droit d'imposer les revenus d'activités exercées par des personnes physiques quand elles séjournent dans le pays pendant plus de 183 jours dans l'année fiscale. Les États-Unis estiment aussi que la portée de cet article doit être limité aux personnes physiques et à leurs revenus de professions indépendantes. »

Le paragraphe 7 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 8 : Supprimé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. Le *Danemark*, l'*Irlande*, la *Norvège* et le *Royaume-Uni* se réservent le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions concernant les revenus des professions indépendantes afférents à des activités de prospection et d'exploitation pétrolières en haute mer ainsi qu'à des activités connexes. »

Le paragraphe 8 a été amendé le 21 septembre 1995, en ajoutant l'Irlande à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. Le *Danemark*, la *Norvège* et le *Royaume-Uni* se réservent le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions concernant les revenus des professions indépendantes afférents à des activités de prospection et d'exploitation pétrolières en haute mer ainsi qu'à des activités connexes. »

Le paragraphe 8 correspondait à la deuxième phrase du paragraphe 7 telle qu'elle se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994. La deuxième phrase du paragraphe 7 telle qu'elle se lisait avant le 31 mars 1994, est devenue le paragraphe 8 (voir historique du paragraphe 7) et le Royaume-Uni a été ajouté à la liste des pays faisant la réserve contenue dans ce nouveau paragraphe par le rapport intitulé « La

mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994.

Paragraphe 9 : Supprimé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

> « 9. La *Grèce*, la *Nouvelle-Zélande* et la *République tchèque* se réservent le droit d'imposer les personnes physiques exerçant une profession libérale ou une autre activité de caractère indépendant quand elles séjournent dans ces pays pendant une période ou des périodes excédant 183 jours durant toute période de douze mois, même si ces personnes ne disposent pas d'une base fixe pour l'exercice de ces activités. »

Le paragraphe 9 a été amendé le 23 octobre 1997, en ajoutant la République tchèque à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

> « 9. La *Grèce* et la *Nouvelle-Zélande* se réservent le droit d'imposer les personnes physiques exerçant une profession libérale ou une autre activité de caractère indépendant quand elles séjournent dans ces pays pendant une période ou des périodes excédant 183 jours durant toute période de douze mois, même si ces personnes ne disposent pas d'une base fixe pour l'exercice de ces activités. »

Le paragraphe 9 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995, en ajoutant la Grèce en tant que pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

> « 9. La *Nouvelle-Zélande* se réserve le droit d'imposer les personnes physiques exerçant une profession libérale ou une autre activité de caractère indépendant quand elles séjournent dans ces pays pendant une période ou des périodes excédant 183 jours durant toute période de douze mois, même si ces personnes ne disposent pas d'une base fixe pour l'exercice de ces activités. »

Le paragraphe 9, tel qu'il se lisait après le 31 mars 1994, correspondait en partie à la réserve de la Nouvelle-Zélande qui se trouvait antérieurement au paragraphe 5 (voir historique du paragraphe 5). Le paragraphe 9 a été ajouté le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994.

Paragraphe 10 : Supprimé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. La *Grèce* se réserve le droit d'insérer des dispositions spéciales concernant les revenus provenant de la prestation de services de professions indépendantes liée à des activités extraterritoriales. »

Le paragraphe 10 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 15 CONCERNANT LES REVENUS D'EMPLOI[1]

Paragraphe 1

1. Le paragraphe 1 pose la règle générale applicable en matière d'imposition des revenus provenant d'activités salariées, à l'exception des pensions, selon laquelle ces revenus sont imposables dans l'État où l'emploi salarié est effectivement exercé. La question de savoir si des services sont fournis ou non dans le cadre de l'exercice d'un emploi salarié peut parfois donner lieu à des difficultés qui sont examinées aux paragraphes 8.1 et suivants. L'emploi est exercé à l'endroit où le salarié est physiquement présent lorsqu'il exerce les activités au titre desquelles les revenus liés à l'emploi sont payés. Ceci implique notamment qu'un résident d'un État contractant qui perçoit une rémunération, au titre d'un emploi salarié, de sources situées dans l'autre État contractant, ne peut être imposé dans cet autre État en raison de cette rémunération du seul fait que les résultats de ce travail sont exploités dans ce dernier État.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

2. La règle générale ne comporte d'exceptions qu'en ce qui concerne les pensions (article 18) et les rémunérations et pensions au titre de fonctions publiques (article 19). Les rémunérations des membres du conseil d'administration ou de surveillance de sociétés qui ne sont pas liées à un emploi font l'objet de l'article 16.

(Amendé le 23 octobre 1997 ; voir HISTORIQUE)

2.1 Les pays membres ont généralement compris l'expression « salaires, traitements et autres rémunérations similaires » comme incluant les avantages en nature reçus au titre d'un emploi (par exemple des options d'achat d'actions, l'usage d'une habitation ou d'une automobile, le bénéfice d'une assurance-maladie ou d'une assurance-vie et les adhésions à des clubs).

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

2.2 La condition prévue par l'article pour l'imposition par l'État de la source est que les salaires, traitements et autres rémunérations similaires proviennent de l'exercice d'un emploi dans cet État. Cette règle s'applique

1 Avant 2000, le titre de l'article 15 était « Professions dépendantes » par opposition au titre de l'article 14 qui était « Professions indépendantes ». Suite à la suppression de l'article 14 (voir l'historique de l'article 14 dans le volume II de la version complète du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE), le titre de l'article 15 a été remplacé par « Revenus d'emploi », cette expression étant plus couramment utilisée à l'égard des activités visées par cet article. Cette modification ne doit avoir aucun effet sur la portée de l'article.

quel que soit le moment où ce revenu puisse être versé, crédité ou autrement définitivement acquis par le salarié.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

2.3 Dans certains cas, il peut être difficile de déterminer quelle fraction des salaires, traitements et autres rémunérations similaires versés à une personne provient de l'exercice d'un emploi dans un État donné. Les paragraphes 12.6 à 12.13 ci-dessous traitent cette question sous l'angle de l'octroi d'options d'achat d'actions à un salarié qui exerce son emploi dans différents États. La question peut également se poser dans le cas de paiements effectués après la cessation de l'emploi. Ces paiements peuvent poser des problèmes conventionnels dans différentes situations transfrontalières, y compris les cas où ces paiements sont faits à des travailleurs transfrontaliers, à des salariés qui ont travaillé dans plusieurs pays au cours de leur carrière ou à des salariés qui ont été détachés à l'étranger et qui sont rapatriés peu de temps avant la cessation de leur emploi. Quelle que soit la terminologie utilisée pour désigner ces paiements, il est indispensable de déterminer à quoi se rattache réellement chacun de ces paiements en tenant compte des faits et circonstances propres à chaque cas, afin de déterminer si le paiement constitue des « salaires, traitements et autres rémunérations similaires » et dans quelle mesure ce paiement, ou une fraction de ce paiement, peut être considéré comme provenant de l'exercice d'un emploi dans un État donné. Les paragraphes suivants examinent ces questions pour différents types de paiements souvent effectués à la suite de la cessation d'un emploi.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

2.4 Toute rémunération versée après la cessation d'un emploi au titre d'un travail accompli avant la cessation de cet emploi (par exemple, un salaire ou une prime au titre de la dernière période de travail ou des commissions pour des ventes réalisées au cours de cette période) sera considérée comme provenant de l'État dans lequel les activités au titre desquelles la rémunération a été payée ont été exercées.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

2.5 Un paiement effectué au titre de jours de vacances ou de maladie non utilisés acquis au cours de la dernière année d'emploi fait partie de la rémunération relative à la période de travail qui ouvre droit aux jours de vacances ou de maladie. Un salarié peut également avoir droit, à la fin de son emploi, au paiement de jours de vacances et de maladie au titre d'un certain nombre d'années antérieures qui n'ont pas été utilisés au cours de ces années. Sauf faits et circonstances indiquant que tel n'est pas le cas, un paiement reçu après la cessation de l'emploi à titre de rémunération de jours de vacances et de maladie rattachés à des années précédentes et non utilisés lors de ces

années doit être considéré comme un avantage auquel le salarié avait droit au titre de ses douze derniers mois d'emploi, attribué proportionnellement aux différents endroits où l'emploi a été exercé au cours de cette période. Une conclusion différente se justifierait dans un cas où il serait établi, sur la base des antécédents d'emploi du contribuable, que ces jours de vacances et de maladie se rapportent clairement à des périodes spécifiques d'emploi antérieur et que le paiement constitue une rémunération au titre de ces périodes d'emploi. Toutefois, les États doivent tenir compte du fait que l'ancien salarié a peut-être déjà été imposé sur ces jours de vacances et de maladie au cours de l'année à laquelle ils se rapportent. Supposons par exemple qu'en vertu du droit fiscal interne d'un État, les jours de vacances et de maladie accordés au titre de périodes de travail effectuées sur le territoire de cet État sont considérés comme un avantage imposable au cours de l'année fiscale durant laquelle le travail correspondant a été accompli et sont imposés en conséquence. En pareil cas, l'État de résidence de l'ancien salarié au moment du paiement ultérieur au titre des jours de vacances/maladie doit éliminer la double imposition en ce qui concerne cet impôt, et tout État dans lequel l'ancien salarié peut avoir travaillé au cours de sa dernière année d'emploi doit, de la même manière, considérer que tout paiement effectué au titre de jours de vacances/maladie non utilisés lors d'années antérieures et déjà imposé lors de ces années ne se rapportait pas à des activités exercées au cours de la dernière année d'emploi.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

2.6 Dans certains cas, l'employeur est tenu (en vertu de la loi ou d'un contrat) de donner un préavis au salarié avant de mettre fin à son emploi. Si le salarié est dispensé de travailler pendant la période de préavis et perçoit simplement la rémunération correspondant à cette période, cette rémunération est de toute évidence perçue en vertu de l'emploi et constitue donc une rémunération « reçue à ce titre » aux fins du paragraphe 1. La rémunération reçue en pareil cas doit être considérée comme provenant de l'État où il est raisonnable de penser que le salarié aurait travaillé au cours de la période de préavis. Aux fins de déterminer où il est raisonnable de considérer que le salarié aurait travaillé au cours de la période de préavis, il convient de tenir compte de tous les faits et circonstances. Le plus souvent, il s'agira du dernier endroit où le salarié a travaillé pendant une longue période de temps avant qu'il soit mis fin à l'emploi ; par ailleurs, il serait de toute évidence inopportun de tenir compte d'une période d'emploi durant laquelle le salarié aurait dû travailler dans un État alors qu'il n'a en fait pas travaillé dans cet État pendant une longue période de temps.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

2.7 Une indemnité de licenciement (également appelée « indemnité de perte d'emploi ») qu'un employeur est tenu (en vertu de la loi ou d'un contrat) de payer à un salarié dont l'emploi a pris fin constitue un cas de figure différent. Ce type de paiement est souvent, mais pas toujours, calculé en référence à la période d'emploi antérieur au service de l'employeur. Sauf faits et circonstances indiquant que tel n'est pas le cas, une telle indemnité de licenciement doit être considérée comme une rémunération pour les douze derniers mois d'emploi, couverte par l'article et attribuée proportionnellement aux différents endroits où l'emploi a été exercé au cours de cette période ; elle constitue dès lors une rémunération reçue au titre de cet emploi aux fins de la dernière phrase du paragraphe 1.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

2.8 Une personne dont l'emploi a pris fin peut être juridiquement fondée à prétendre que cette cessation d'emploi constitue une violation de son contrat de travail, de la loi ou d'une convention collective ; il peut également exister d'autres motifs juridiques de réclamer des dommages-intérêts, en fonction des circonstances dans lesquelles il a été mis fin à l'emploi. Cette personne peut, en vertu d'un règlement à l'amiable ou d'une décision judiciaire, percevoir des dommages-intérêts au titre de la violation des obligations contractuelles ou juridiques concernées. Le traitement de ce paiement au regard de la Convention dépendra de l'objectif d'indemnisation poursuivi. Si par exemple des dommages-intérêts sont accordés parce que le préavis était insuffisant ou parce que l'indemnité de licenciement légale ou contractuelle n'a pas été payée, ils doivent être traités comme la rémunération qu'ils remplacent. En revanche, des dommages-intérêts punitifs ou des dommages-intérêts accordés pour des motifs tels qu'un traitement discriminatoire ou une atteinte à la réputation doivent être traités différemment ; ces paiements relèvent normalement de l'article 21.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

2.9 Selon les dispositions d'un contrat de travail ou d'un règlement intervenu à la suite de la cessation d'un emploi, un ancien salarié peut recevoir un paiement en contrepartie de l'obligation de ne pas travailler pour un concurrent de son ancien employeur. Cette obligation est presque toujours limitée dans le temps et souvent aussi dans l'espace. Bien qu'un tel paiement soit directement lié à l'emploi et constitue donc une « rémunération … reçue au titre d'un emploi salarié », il ne constitue pas, le plus souvent, une rémunération reçue au titre d'activités exercées avant la cessation de cet emploi. C'est pourquoi il ne sera généralement imposable que dans l'État où le bénéficiaire réside au moment où il reçoit le paiement. Néanmoins, si un tel paiement effectué après la cessation de l'emploi constitue en substance une rémunération au titre d'activités exercées au cours de cet emploi (ce qui peut

être le cas lorsque, par exemple, l'obligation de non-concurrence n'a guère d'intérêt pour l'ancien employeur), le paiement doit être traité de la même manière que la rémunération reçue au titre du travail accompli pendant la période d'emploi concernée. De même, dans certains pays, une partie de la rémunération mensuelle du salarié au cours de l'emploi constitue une contrepartie pour l'obligation de ne pas travailler pour un concurrent pendant une certaine période de temps suivant la cessation de l'emploi de sorte qu'aucune indemnité de non-concurrence n'est payée après la cessation de l'emploi ; dans ce cas, les principes énoncés dans la première partie du présent paragraphe ne sont pas applicables et la partie de la rémunération reçue au cours de l'emploi qui se rattache à cette obligation doit être traitée de la même manière que le reste de cette rémunération.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

2.10 Comme l'expliquent les paragraphes 4 à 6 des Commentaires sur l'article 18, divers paiements peuvent être effectués après la cessation d'un emploi au titre de cotisations de retraite ou de droits à la retraite de l'ancien salarié. Selon le paragraphe 6 de ces Commentaires, « [s]avoir si un versement spécifique doit être considéré comme autre rémunération similaire à une pension ou comme rémunération finale de services relevant de l'article 15 est une question de fait ». Le paragraphe cite « [l]e remboursement des cotisations de pension (après un emploi temporaire, par exemple) » comme exemple de paiement qui ne relève pas de l'article 18. Dans la mesure où un tel remboursement de cotisations constituerait une rémunération supplémentaire payée au titre d'un emploi antérieur en raison de la cessation de cet emploi, il serait régi par l'article 15 et devrait être considéré comme provenant de l'État où l'emploi était exercé au moment où il a pris fin.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

2.11 Des paiements peuvent être effectués après la cessation d'un emploi en application de différents accords de rémunération différée. De tels paiements doivent être traités comme des rémunérations relevant de l'article 15 et, dans la mesure où ils peuvent être associés à une période spécifique d'emploi dans un État donné, doivent être considérés comme résultant des activités exercées dans cet État. Étant donné que de nombreux États n'autorisent pas le report d'impôt sur une rémunération d'emploi même si le paiement de cette rémunération est différé, il est important que les États qui imposent les paiements de rémunération différée reçus après la cessation de l'emploi veillent à ce que la double imposition soit éliminée.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

2.12 Divers paiements peuvent être effectués après la cessation d'un emploi au titre de l'intéressement en général et des options d'achat d'actions en

particulier. Bien que le traitement de chacun de ces paiements au regard de la Convention dépende de ses caractéristiques propres, les principes exposés aux paragraphes 12 à 12.15 des Commentaires, qui concernent spécifiquement les options d'achat d'actions, sont utiles pour le traitement d'autres formes d'intéressement.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

2.13 Un salarié peut avoir droit à une couverture médicale ou d'assurance vie pendant une certaine période après la cessation de son emploi. Il peut également bénéficier d'autres avantages, comme les services d'un organisme de placement ou d'un conseiller en recherche d'emploi. Sauf faits et circonstances indiquant que tel n'est pas le cas, ces avantages doivent être considérés comme des rémunérations couvertes par l'article et provenant de l'État où l'emploi était exercé au moment où il a pris fin (et donc au moment où est née l'obligation de paiement).

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

2.14 Un autre type de paiement susceptible d'être effectué au moment de la cessation d'un emploi ou après cette cessation est une indemnisation pour la perte de revenus futurs résultant d'un accident ou d'une incapacité survenus au cours de l'emploi. Le traitement d'un tel paiement au regard de la Convention dépend du contexte juridique dans lequel il est effectué. Par exemple, les paiements relevant d'un système de sécurité sociale, tel qu'une caisse d'indemnisation des travailleurs, peuvent relever de l'article 18, 19 ou 21 (voir le paragraphe 24 des Commentaires sur l'article 18). Un paiement qui constitue une prestation de pension serait régi par l'article 18. Un paiement effectué parce que le salarié est juridiquement fondé à réclamer des dommages-intérêts à son employeur au titre d'une maladie ou d'un accident du travail relèverait généralement de l'article 21. Un paiement effectué par l'employeur en application des dispositions du contrat de travail, même si la maladie ou l'accident n'est pas d'origine professionnelle ou si l'employeur n'en est pas responsable, devrait être traité de la même manière qu'une indemnité de licenciement : sauf faits et circonstances indiquant que tel n'est pas le cas, ce paiement devrait être considéré comme une rémunération pour les douze derniers mois d'emploi, couverte par l'article et attribuée proportionnellement aux différents endroits où l'emploi a été exercé au cours de cette période. Toutefois, une indemnité pour incapacité temporaire versée en cours d'emploi devrait être traitée de la même manière que le paiement de jours de maladie en cours d'emploi ; elle relèverait de l'article 15 (ou de l'article 17 dans le cas d'artistes et de sportifs) et serait imposable dans l'État où le salarié exerçait normalement son emploi avant de tomber malade ou de se blesser.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

2.15 Après la cessation de son emploi, un vendeur peut recevoir un paiement en lien avec la perte de commissions futures. Le traitement de ce paiement au regard de la Convention dépend du contexte juridique dans lequel il est effectué. En fonction des circonstances, ce paiement peut constituer une rémunération différée à laquelle le vendeur avait droit au titre de ventes antérieures, ou peut être effectué en application d'une disposition du contrat de travail accordant au vendeur le droit de percevoir des commissions sur des ventes futures éventuelles à un client que le vendeur a procuré à son employeur ; dans les deux cas, le paiement doit être considéré comme une rémunération des activités exercées par le salarié qui ont fait naître le droit à ces commissions. Un paiement qui constitue une indemnisation pour des commissions futures que le vendeur aurait probablement perçues s'il avait continué de travailler pour le même employeur peut aussi constituer une indemnisation pour licenciement abusif ou une forme d'indemnité de licenciement ; si tel est le cas, le paiement doit être traité en conséquence.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

2.16 Dans le cadre d'un règlement transitoire aboutissant à une cessation d'emploi, un salarié peut recevoir tout ou partie de son salaire pour une période durant laquelle il ne travaillera pas. Si le salaire est payé par l'employeur pour une période durant laquelle le salarié n'est pas tenu de travailler alors même que son emploi n'a pas pris fin, le salaire continue d'être perçu en vertu de l'emploi et constitue donc une rémunération « reçue à ce titre » aux fins du paragraphe 1. La rémunération reçue en pareil cas doit être considérée comme provenant de l'État où il est raisonnable de penser que le salarié aurait travaillé au cours de cette période, qui est le plus souvent l'État dans lequel les activités liées à l'emploi étaient exercées avant la cessation de l'emploi.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

3. Le paragraphe 2 comporte toutefois une exception générale à la règle posée au paragraphe 1. Cette disposition couvre toutes les personnes physiques fournissant des services dans le cadre d'un emploi (représentants de commerce, travailleurs du bâtiment, ingénieurs, etc.), dans la mesure où leur rémunération n'est pas couverte par les dispositions d'autres articles, tels ceux qui s'appliquent aux fonctions publiques ou aux artistes et sportifs.

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

4. Pour que les rémunérations bénéficient de l'exonération prévue dans ce paragraphe, il faut que les trois conditions qui y sont stipulées soient réunies. La première condition est que l'exonération soit limitée à la période de 183

jours. Il est de plus stipulé que cette période ne doit pas être dépassée « pendant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée ». Cette expression diffère de celle employée dans le Projet de Convention de 1963 et le Modèle de Convention de 1977, lesquels prévoyaient que la période de 183 jours ne pouvait être dépassée « au cours de l'année fiscale considérée » expression qui était source de difficultés dans les cas où les années fiscales des États contractants ne coïncidaient pas et qui offrait la possibilité d'organiser des opérations de façon que les travailleurs séjournent dans l'État considéré, par exemple, les 5 ½ derniers mois d'une année et les 5 ½ premiers mois de l'année suivante. La nouvelle rédaction de l'alinéa 2 *a*) a écarté de telles possibilités d'évasion fiscale. Pour l'application de ces dispositions, toutes les périodes possibles de douze mois consécutifs doivent être envisagées, même celles qui se chevauchent dans une certaine mesure. Par exemple, si un salarié est présent dans un État durant 150 jours entre le 1er avril 2001 et le 31 mars 2002 mais y est présent pendant 210 jours entre le 1er août 2001 et le 31 juillet 2002, ce salarié aura été présent pendant une période qui excède 183 jours au cours de la deuxième période de douze mois identifiée ci-dessus même s'il ne remplit pas la condition de présence minimale au cours de la première période envisagée et qu'il y a un chevauchement partiel entre cette première période et la seconde.

C (15)

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

4.1 La référence à « l'année fiscale considérée » doit être interprétée comme une référence à l'année fiscale de l'État contractant dans lequel un résident de l'autre État contractant a exercé son emploi et durant laquelle les services correspondants ont été rendus. Supposons par exemple que l'année fiscale de l'État S commence le 1er janvier et se termine le 31 décembre et qu'un résident de l'État R soit présent et exerce son emploi dans l'État S entre le 1er août 00 et le 28 février 01. Aux fins de l'alinéa *a*) du paragraphe 2, toute période de douze mois qui débute entre le 1er janvier et le 31 décembre 00 ou qui s'achève entre le 1er janvier et le 31 décembre 01 et qui englobe une partie de la période des services serait pertinente. Par exemple, la période de douze mois comprise entre le 1er août 00 et le 31 juillet 01, qui débute durant l'année fiscale 00 et au cours de laquelle la personne était présente dans l'État S pendant plus de 183 jours, inclurait les services rendus dans cet État entre le 1er août et le 31 décembre 00 ; de même, la période de douze mois comprise entre le 1er mars 00 et le 28 février 01, qui s'achève durant l'année fiscale 01 et au cours de laquelle la personne était présente dans l'État S pendant plus de 183 jours, inclurait les services rendus dans cet État entre le 1er janvier et le 28 février 01. La rémunération au titre des services correspondants n'a pas à être imposée au cours de l'année fiscale considérée : comme l'expliquent le paragraphe 2.2 ci-dessus et le paragraphe 12.1 ci-dessous, l'article autorise un État à imposer la rémunération provenant d'un emploi exercé dans cet État au

cours d'une année donnée même si la rémunération de ces services est obtenue ou si l'impôt est prélevé au cours d'une année différente.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

5. Bien que diverses formules aient été utilisées par les pays membres pour calculer la période de 183 jours, il n'existe qu'une seule méthode qui soit compatible avec les termes de ce paragraphe : la méthode des « jours de présence physique ». L'application de cette méthode est simple, dans la mesure où une personne est soit présente dans un pays, soit absente de ce pays. En outre, il est relativement facile pour le contribuable de fournir des preuves de sa présence lorsque celles-ci lui sont demandées par les autorités fiscales. Selon cette méthode, les jours suivants sont inclus dans les calculs : fraction de journée, jour d'arrivée, jour de départ et tous les autres jours passés à l'intérieur de l'État où l'activité est exercée tels que les samedis et dimanches, les jours fériés, les jours de vacances pris avant, pendant et après la période d'activité, les brèves interruptions (formation, grèves, *lock-out*, délais de livraison), jours de maladie (à moins qu'ils n'empêchent le salarié de partir alors qu'il aurait eu normalement droit à l'exonération) et enfin la survenance d'un décès ou d'une maladie dans sa famille. Toutefois, les journées passées en transit dans l'État d'activité au cours d'un trajet entre deux points extérieurs à cet État doivent être exclues des calculs. Il résulte de ces principes que toute journée entière passée en dehors de l'État d'activité, que ce soit en vue de vacances, de voyages d'affaires ou pour toute autre raison, ne doit pas être prise en compte. Toute fraction de journée, même brève, pendant laquelle le contribuable est présent dans un État compte comme journée de présence dans cet État pour le calcul de la période de 183 jours.

(Amendé le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

5.1 Les jours durant lesquels le contribuable est résident de l'État de la source ne devraient toutefois pas être pris en compte dans le calcul. L'alinéa *a*) doit être lu dans le contexte de la première partie du paragraphe 2 qui fait référence aux « rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant » et qui ne s'applique donc pas à une personne résidant et exerçant un emploi dans le même État. L'expression « le bénéficiaire séjourne » que l'on trouve dans l'alinéa *a*) renvoie au bénéficiaire des rémunérations et, pendant une période de résidence dans l'État de la source, une personne ne peut être considérée comme bénéficiaire de rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant. Les exemples suivants illustrent cette conclusion :

— Exemple 1 : De janvier à décembre 01, X habite dans l'État S et est résident de cet État. Le 1er janvier 02, X est embauché par un employeur

résident de l'État R et déménage dans l'État R dont il devient résident. X est par la suite envoyé dans l'État S par son employeur du 15 au 31 mars 02. Dans ce cas, X séjourne dans l'État S pendant 292 jours entre le 1er avril 01 et le 31 mars 02 mais, parce qu'il est résident de l'État S entre le 1er avril 01 et le 31 décembre 01, cette première période n'est pas prise en compte pour le calcul des périodes visées à l'alinéa *a*).

— Exemple 2 : Du 15 au 31 octobre 01, Y, résidente de l'État R, séjourne dans l'État S afin de préparer l'expansion dans ce pays des affaires d'ACO, une société résidente de l'État R. Le 1er mai 02, Y se rend dans l'État S dont elle devient résidente et travaille en tant que responsable d'une filiale nouvellement créée d'ACO qui est résidente de l'État S. Dans ce cas, Y séjourne dans l'État S pendant 184 jours entre le 15 octobre 01 et le 14 octobre 02 mais, parce qu'elle est résidente de l'État S entre le 1er mai et le 14 octobre 02, cette dernière période n'est pas prise en compte pour le calcul des périodes visées à l'alinéa *a*).

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

6. La deuxième condition est que l'employeur qui verse la rémunération ne soit pas résident de l'État où l'activité salariée est exercée. Certains pays membres pourraient toutefois juger qu'il n'y a pas lieu d'étendre l'exception du paragraphe 2 aux cas où l'employeur n'est pas résident de l'État de résidence du salarié, car la détermination de la rémunération du salarié ou la mise en œuvre des obligations de l'employeur en matière de retenue à la source pourrait alors donner lieu à des difficultés administratives. Les États contractants qui partagent ces vues sont libres d'adopter bilatéralement la variante suivante de l'alinéa 2 *b*) :

b) les rémunérations sont payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui est un résident du premier État, et

(Renuméroté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

6.1 L'application de la deuxième condition soulève certaines difficultés dans le cas de sociétés de personnes transparentes sur le plan fiscal du fait qu'elles n'ont pas la qualité de résident d'un État contractant en vertu de l'article 4 (voir le paragraphe 8.2 des Commentaires sur l'article 4). Bien qu'une telle société de personnes puisse certainement avoir la qualité d'« employeur » (en particulier selon les définitions données à ce terme par le droit interne de certains États, par exemple si un employeur est défini comme une personne assujettie à une taxe sur les salaires) l'application de la condition au niveau de la société de personnes sans tenir compte de la situation des associés serait totalement dépourvue de sens.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

6.2 L'objet et la finalité des alinéas *b*) et *c*) sont d'éviter l'imposition à la source des périodes de travail de courte durée dans la mesure où la rémunération n'est pas admise comme une dépense déductible dans l'État de la source du fait que l'employeur, n'étant pas résident de cet État et n'y disposant pas d'un établissement stable, n'est pas soumis à l'impôt dans cet État. Ces alinéas peuvent aussi être justifiés par le fait qu'imposer des obligations de déduction à la source au titre de périodes de travail à court terme dans un État donné peut être considéré comme entraînant une charge administrative excessive lorsque l'employeur n'est pas résident de cet État et n'y dispose pas d'un établissement stable. Afin d'arriver à une interprétation correcte et conforme au contexte et à l'objet de l'alinéa *b*), il conviendrait de considérer que cet alinéa se réfère, dans le cas des sociétés de personnes traitées comme des entités transparentes, aux associés de la société. Les concepts d'« employeur » et de « résident » figurant à l'alinéa *b*) seraient donc appliqués au niveau des associés et non pas à celui de la société de personnes. Cette approche est en conformité avec celle selon laquelle d'autres dispositions des conventions fiscales doivent être appliquées au niveau des associés et non de la société de personnes. Cette interprétation pourrait être l'origine de difficultés lorsque les associés résident dans des États différents mais ces difficultés pourraient toutefois être réglées par la procédure amiable en déterminant, par exemple, l'État dans lequel résident les associés qui détiennent la majorité des parts de la société de personnes (c'est-à-dire l'État dans lequel sera réclamée la part la plus importante de la déduction).

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

7. Selon la troisième condition, si l'employeur possède un établissement stable dans l'État où l'activité salariée est exercée, l'exemption est accordée à condition que la rémunération ne soit pas supporté par cet établissement stable. Les termes « supportée par » doivent être interprétés en fonction de la finalité de l'alinéa *c*), qui est de garantir que l'exception prévue par le paragraphe 2 ne s'applique pas à la rémunération qui pourrait donner lieu à déduction, compte tenu des principes énoncés dans l'article 7 et de la nature de la rémunération, lors du calcul des bénéfices d'un établissement stable situé dans l'État où l'emploi est exercé.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

7.1 Le fait que l'employeur a ou n'a pas effectivement réclamé une déduction pour la rémunération dans le calcul des bénéfices attribuables à l'établissement stable n'est pas nécessairement probant, le véritable critère étant de savoir si toute déduction disponible à l'égard de cette rémunération doit être prise en compte dans la détermination des bénéfices attribuables à l'établissement stable. Ce critère serait vérifié, par exemple, même dans le cas où aucun montant ne serait effectivement déduit, si cela est dû uniquement

au fait que l'établissement stable était exonéré d'impôt dans le pays de la source ou que l'employeur décidait simplement de ne pas demander une déduction à laquelle il aurait droit. Il serait également vérifié si la rémunération n'était pas déductible uniquement en raison de sa nature (par exemple lorsque l'État soutient que l'émission d'actions dans le cadre d'un plan d'option d'achats d'actions destiné aux salariés n'ouvre pas droit à déduction) et non parce qu'elle ne doit pas être imputée à l'établissement stable.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

7.2 Aux fins de la détermination des bénéfices attribuables à un établissement stable en vertu du paragraphe 2 de l'article 7, la rémunération versée à un salarié d'une entreprise d'un État contractant au titre des services rendus dans l'autre État dans l'intérêt d'un établissement stable de l'entreprise situé dans cet autre État peut, selon les circonstances, donner lieu soit à une déduction directe, soit à la déduction d'une charge notionnelle, par exemple pour des services notionnels rendus à l'établissement stable par une autre partie de l'entreprise. Dans le dernier cas, puisque la charge notionnelle requise par la fiction juridique de l'entreprise distincte et indépendante qui est applicable en vertu du paragraphe 2 de l'article 7 constitue simplement un mécanisme prévu par ce paragraphe aux seules fins de déterminer les bénéfices attribuables à l'établissement stable, elle n'a pas d'incidence sur la question de savoir si la charge de cette rémunération est supportée ou non par l'établissement stable.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8. Il existe une relation directe entre les principes qui sous-tendent l'exception décrite au paragraphe 2 et l'article 7. L'article 7 repose sur le principe qu'une entreprise d'un État contractant n'est imposable dans l'autre État que si la présence qu'elle y maintient est suffisante pour constituer un établissement stable. L'exception énoncée au paragraphe 2 de l'article 15 étend ce principe à l'imposition des salariés d'une telle entreprise lorsque leur travail est effectué dans l'autre État pendant une période relativement brève. Il ressort clairement des alinéas *b*) et *c*) que cette exception ne s'applique pas lorsque le travail est effectué pour le compte d'une entreprise dont les bénéfices sont imposés dans un État soit parce que cette entreprise est exploitée par un résident de cet État, soit parce qu'elle y dispose d'un établissement stable auquel ces services sont imputables.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.1 Dans certains cas, il peut être difficile de déterminer si les services fournis dans un État par un individu qui est un résident d'un autre État, et rendus à une entreprise du premier État (ou y disposant d'un établissement

stable), sont fournis au titre d'un emploi salarié et relèvent donc de l'article 15 ou sont des services fournis par une entreprise distincte auxquels l'article 7 s'applique, ou, d'une manière plus générale, si l'exception s'applique. Dans leur précédente version, ces Commentaires traitaient de dispositifs conçus essentiellement pour bénéficier de l'exemption prévue au paragraphe 2 de l'article 15, mais on a constaté que les mêmes questions pouvaient se poser dans d'autres cas qui n'étaient pas liés à des transactions à finalités fiscales. Les Commentaires ont donc été modifiés pour traiter ces questions de façon plus exhaustive.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.2 Dans certains États, une relation contractuelle formelle n'est pas remise en question pour fins fiscales sauf s'il existe des éléments suggérant une manipulation et ces États, en droit interne, considèrent donc qu'un emploi salarié n'est exercé que s'il existe une relation d'emploi salarié au sens formel.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.3 Si les États qui adoptent cette approche craignent que celle-ci ne résulte en un octroi des avantages liés à l'exception du paragraphe 2 dans des situations où cela n'est pas voulu (dans les cas de location de main-d'œuvre, par exemple), ils peuvent adopter bilatéralement une disposition rédigée d'après le modèle suivant :

> Le paragraphe 2 du présent article ne s'applique pas aux rémunérations reçues par un résident d'un État contractant au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant et payées par un employeur, ou pour le compte d'un employeur, qui n'est pas un résident de l'autre État si :
>
> *a)* le bénéficiaire fournit des services, dans le cadre de cet emploi, à une personne autre que l'employeur et cette personne, directement ou indirectement, supervise, dirige ou contrôle la manière dont ces prestations de services sont exécutées ; et
>
> *b)* ces services font partie intégrante des activités d'entreprise exercées par cette personne.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.4 Toutefois, dans de nombreux pays, un certain nombre de règles et de critères législatifs ou jurisprudentiels (par exemple la règle de la primauté du fond sur la forme) ont été élaborés pour distinguer les cas où les services fournis à une entreprise par un individu doivent être considérés comme relevant d'une relation d'emploi salarié (contrat de travail) et les cas où ils doivent être considérés comme relevant d'un contrat de fourniture de services entre deux entreprises distinctes (contrat de prestations de services). Cette distinction conserve toute sa pertinence dans le cadre de l'application des

dispositions de l'article 15, et en particulier des alinéas *b*) et *c*) du paragraphe 2 de cet article. Sous réserve de la limite décrite au paragraphe 8.11 et à moins que le contexte d'une convention particulière n'exige une autre interprétation, c'est au droit interne de l'État de la source qu'il appartient de déterminer si les services fournis par un individu dans cet État le sont au titre d'une relation d'emploi salarié et la manière dont cet État appliquera la Convention découlera de cette détermination.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.5 Dans certains cas, les services fournis par un individu à une entreprise peuvent être considérés comme relevant d'un emploi salarié aux fins d'application du droit fiscal interne même si ces services sont fournis dans le cadre d'un contrat formel de prestations de services entre, d'une part, l'entreprise qui se procure les services, et, de l'autre, soit l'individu lui-même soit une autre entreprise dont il est formellement salarié ou avec laquelle il a conclu un autre contrat de prestations de services.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.6 Dans ce cas de figure, le droit interne pertinent peut, par exemple, ne pas tenir compte de la qualification donnée aux services dans les contrats formels. Il peut privilégier la nature des services fournis par l'individu et leur intégration à l'activité de l'entreprise qui acquiert les services pour conclure qu'il existe une relation d'emploi salarié entre l'individu et cette entreprise.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.7 Comme la notion d'emploi salarié à laquelle renvoie l'article 15 doit être déterminée en fonction du droit interne de l'État qui applique la Convention (sous réserve de la limite indiquée au paragraphe 8.11 et à moins que le contexte d'une convention particulière n'exige une autre interprétation), il s'ensuit qu'un État qui considère que ces services relèvent d'un emploi salarié appliquera l'article 15 en conséquence. Dès lors, il conclura en toute logique que l'entreprise à laquelle les services sont fournis entretient une relation d'emploi salarié avec l'individu et constitue son employeur aux fins des alinéas 2 *b*) et *c*). Cette conclusion est conforme à l'objet et au but du paragraphe 2 de l'article 15, car, dans ce cas, on peut considérer que les services d'emploi sont fournis à un résident de l'État dans lequel ils sont exécutés.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.8 Tel qu'indiqué au paragraphe 8.2, même si le droit interne de l'État qui applique la Convention ne permet pas de remettre en question une relation contractuelle formelle et ne permet donc pas à cet État de considérer que les services fournis à une entreprise locale par un individu qui est formellement

à l'emploi d'un non-résident relèvent d'une relation d'emploi salarié (contrat de travail) avec cette entreprise locale, il est possible pour cet État de refuser l'application de l'exception du paragraphe 2 en cas d'abus.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.9 Les diverses approches disponibles aux États qui désirent attaquer de tels cas d'abus sont décrites dans la section « Usage incorrect de la Convention » des Commentaires sur l'article 1. Ainsi qu'il est expliqué au paragraphe 9.4 de ces Commentaires, il est convenu que les États n'ont pas à octroyer les avantages d'une convention fiscale lorsque des opérations qui représentent un abus des dispositions de la Convention ont été exécutées. Cependant, tel qu'indiqué au paragraphe 9.5 de ces Commentaires, on ne doit pas présumer à la légère qu'il s'agit d'un tel cas (voir aussi le paragraphe 22.2 de ces Commentaires).

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.10 L'approche décrite aux paragraphes précédents permet à l'État dans lequel les activités sont exercées de rejeter l'application du paragraphe 2 en cas d'abus et dans les cas où, en vertu de la notion d'emploi salarié dans le droit interne de cet État, les services fournis à une entreprise locale par un individu qui est formellement à l'emploi d'un non-résident relèvent d'une relation d'emploi salarié (contrat de travail) avec cette entreprise locale. Cette approche fait en sorte que l'allégement de la double imposition sera assuré dans l'État de résidence de la personne concernée même si cet État ne considère pas, en vertu de son propre droit interne, qu'il y a une relation d'emploi salarié entre cette personne et l'entreprise à laquelle les services sont fournis. En effet, dans la mesure où l'État de résidence reconnaît que la notion d'emploi salarié dans le droit interne de l'État de la source, ou le fait que des opérations qui représentent un abus des dispositions de la Convention ont été exécutées, permet à cet État d'imposer les revenus d'un individu liés à un emploi conformément à la Convention, il doit accorder un allégement de la double imposition en vertu des obligations qui découlent des articles 23 A et 23 B (voir les paragraphes 32.1 à 32.7 des Commentaires sur ces articles). Un recours à la procédure amiable prévue par le paragraphe 1 de l'article 25 sera disponible dans les cas où l'État de résidence considère que l'autre État n'a pas correctement appliqué l'approche décrite ci-dessus et, par conséquent, considère que cet autre État n'a pas imposé le revenu en question conformément aux dispositions de la Convention.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.11 L'approche selon laquelle une relation contractuelle formelle doit être ignorée en application du droit interne doit toutefois être appliquée selon des critères objectifs. Ainsi, un État ne peut pas soutenir que des services sont

réputés, dans son droit interne, relever d'un emploi salarié alors que, étant donné les faits et circonstances, il est manifeste que ces services sont fournis au titre d'un contrat de prestations de services conclu entre deux entreprises distinctes. L'allégement accordé en vertu du paragraphe 2 de l'article 15 deviendrait vide de sens si les États pouvaient considérer que les services rendus relèvent d'un emploi salarié lorsqu'il est clair qu'il n'y a pas de relation d'emploi salarié ou pouvaient ne pas considérer comme employeur une entreprise exploitée par un non-résident lorsqu'il est clair que cette entreprise fournit des services avec son propre personnel à une entreprise exploitée par un résident. Inversement, lorsque les services rendus par une personne peuvent être considérés à juste titre par un État comme rendus dans le cadre d'une relation d'emploi salarié et non d'un contrat de prestations de services conclu entre deux entreprises, cet État doit également considérer en toute logique que l'individu en question n'exerce pas ces activités pour le compte de l'entreprise qui est son employeur formel ; ceci peut être important, par exemple, lorsqu'il s'agit de déterminer si cette entreprise dispose d'un établissement stable à l'endroit où l'individu exerce ses activités.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

C (15)

8.12 Il n'est cependant pas toujours facile de déterminer si les services rendus par un individu peuvent légitimement être considérés par un État comme relevant d'un emploi salarié ou comme relevant d'un contrat de prestations de services conclu entre deux entreprises. Tout désaccord entre États sur ce point doit être réglé à la lumière des principes et exemples suivants (en utilisant, le cas échéant, la procédure amiable).

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.13 La nature des services fournis par l'individu est un facteur important, car il est logique de considérer qu'un salarié fournit des services qui entrent dans le cadre des activités de son employeur. Il sera donc important de déterminer si les services rendus par l'individu font partie intégrante des activités de l'entreprise à laquelle ces services sont fournis. À cette fin, un facteur essentiel sera la détermination de l'entreprise qui assume la responsabilité ou les risques des résultats obtenus du fait du travail de l'individu. Cependant, il est clair que cette analyse ne sera pertinente que si les services sont rendus directement par l'individu à une entreprise. Lorsque, par exemple, un individu fournit des services à un fabricant à façon ou à une entreprise sous-traitante, les services de cet individu ne sont pas rendus aux entreprises qui obtiendront les produits ou services en question.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.14 Lorsqu'une comparaison de la nature des services rendus par l'individu avec les activités exercées par son employeur formel et par l'entreprise à

laquelle les services sont fournis fait apparaître une relation d'emploi salarié qui diffère de la relation contractuelle formelle, les critères qui suivent peuvent aider à déterminer si c'est réellement le cas :

— qui est habilité à donner au salarié des instructions sur la manière dont les travaux doivent être effectués ;

— qui contrôle le lieu où le travail est effectué et qui en a la responsabilité ;

— la rémunération de l'individu est directement facturée par l'employeur formel à l'entreprise à laquelle les services sont fournis (voir le paragraphe 8.15 ci-dessous) ;

— qui met à la disposition du salarié le matériel et l'outillage nécessaires à l'exécution du travail ;

— qui détermine le nombre des salariés effectuant le travail et les compétences requises de ceux ci ;

— qui a le droit de choisir l'individu qui exécutera le travail et de mettre fin aux relations contractuelles qui seront engagées avec cet individu pour ce travail ;

— qui a le droit d'imposer des sanctions disciplinaires liées au travail de cet individu ;

— qui détermine les congés et l'horaire de travail de cet individu.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.15 Lorsqu'un individu qui est formellement un salarié d'une entreprise fournit des services à une autre entreprise, les arrangements financiers conclus entre les deux entreprises seront évidemment pertinents mais pas nécessairement déterminants pour savoir si la rémunération de l'individu est directement facturée par l'employeur formel à l'entreprise à laquelle les services sont fournis. Par exemple, si les montants facturés par l'entreprise qui emploie formellement l'individu représentent la rémunération, les avantages accessoires et autres coûts salariaux de cet individu liés aux services qu'il a fournis à l'autre entreprise, sans marge de bénéfice ou avec une marge de bénéfice qui est calculée en pourcentage de cette rémunération, des avantages accessoires et autres coûts salariaux, cela indiquerait que la rémunération de l'individu est directement facturée par l'employeur formel à l'entreprise à laquelle les services sont fournis. Cependant, on considérerait que ce n'est pas le cas si les montants facturés pour les services rendus n'ont aucun lien avec la rémunération de l'individu ou si cette rémunération ne constitue que l'un des nombreux facteurs pris en compte dans la facturation au titre de ce qui constitue réellement un contrat de prestations de services (par exemple, lorsqu'une entreprise de consultants calcule sa facture au client sur la base d'un tarif horaire appliqué au temps passé par l'un de ses salariés pour l'exécution d'un contrat particulier et que ce tarif tient compte des

différents coûts de l'entreprise), sous réserve que cela soit conforme au principe de pleine concurrence si les deux entreprises sont associées. Il est cependant important de noter que la question de savoir si la rémunération de l'individu est directement facturée par l'employeur formel à l'entreprise à laquelle les services sont fournis ne constitue que l'un des facteurs subsidiaires à prendre en compte pour rechercher si les services rendus par cet individu peuvent être considérés à bon droit par un État comme fournis dans le cadre d'une relation d'emploi salarié et non pas dans le cadre d'un contrat de prestations de services conclu entre deux entreprises.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.16 Exemple 1 : Aco, société résidente de l'État A, conclut un contrat avec Bco, société résidente de l'État B, pour la fourniture de services de formation. Aco est spécialisée dans la formation des personnels à l'utilisation de différents logiciels et Bco souhaite faire former son personnel à des logiciels dont elle a récemment fait l'acquisition. X, salarié de Aco et résident de l'État A, est envoyé dans les locaux de Bco, dans l'État B, pour fournir des services de formation dans le cadre de ce contrat.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.17 Dans ce cas, l'État B ne peut pas faire valoir que X a une relation d'emploi salarié avec Bco ni que Aco n'est pas l'employeur de X aux fins de la convention entre les États A et B. X est salarié au sens formel de Aco, et les services qu'il fournit, envisagés compte tenu des facteurs figurant aux paragraphes 8.13 et 8.14, font partie intégrante des activités de Aco. Les services qu'il fournit à Bco sont exécutés pour le compte d'Aco en vertu du contrat conclu entre les deux entreprises. Par conséquent, si X n'est pas présent sur le territoire de l'État B durant plus de 183 jours pendant la période de 12 mois pertinente, et si Aco ne possède pas dans l'État B un établissement stable qui supporte la charge de la rémunération de X, l'exception du paragraphe 2 de l'article 15 s'applique à la rémunération de X.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.18 Exemple 2 : Cco, société résidente de l'État C, est la société mère d'un groupe dont l'une des filiales, Dco, est résidente de l'État D. Cco a mis au point une nouvelle stratégie mondiale de commercialisation des produits du groupe. Pour faire en sorte que cette stratégie soit bien comprise et suivie par Dco, qui vend les produits du groupe, Cco envoie X, l'un de ses salariés qui a participé à l'élaboration de la stratégie, travailler au siège de Dco pendant quatre mois afin de conseiller cette entreprise dans le domaine de la commercialisation et de faire en sorte que le département de la

communication de Dco comprenne bien la stratégie de commercialisation menée au niveau mondial et s'y conforme.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.19 Dans cette situation, l'activité de Cco comprend la gestion des activités mondiales de commercialisation du groupe et les services rendus par X font partie intégrante de cette activité. Même si l'on pourrait soutenir que Dco aurait facilement pu recruter un salarié pour exercer des activités de conseil en matière de commercialisation, il est clair que cette fonction peut aussi être remplie par un consultant, surtout lorsque des connaissances particulières sont requises pendant une période relativement courte. Par ailleurs, la fonction de suivi de la conformité avec la stratégie de commercialisation du groupe au niveau mondial relève des activités de Cco plutôt que de celles de Dco. L'exception du paragraphe 2 de l'article 15 doit donc s'appliquer sous réserve que les autres conditions requises soient remplies.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.20 Exemple 3 : Une entreprise multinationale possède et gère des hôtels au niveau mondial par l'intermédiaire d'un certain nombre de filiales. Eco, l'une de ces filiales, réside dans l'État E où elle détient et gère un hôtel. X est salarié de Eco et travaille dans cet hôtel. Fco, autre filiale du groupe, possède et gère un hôtel dans l'État F où l'on manque de salariés ayant des compétences en langues étrangères. Pour cette raison, X est affecté pendant cinq mois à la réception de l'hôtel de Fco. Fco paye les frais de déplacement de X, qui reste formellement employé et rémunéré par Eco, et verse à Eco des honoraires de gestion calculés en fonction de la rémunération de X, ses cotisations sociales et autres avantages accessoires pendant la période considérée.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.21 Dans ce cas, le travail à la réception de l'hôtel de l'État F, s'il est envisagé compte tenu des facteurs mentionnés aux paragraphes 8.13 et 8.14, peut être considéré comme faisant partie intégrante des activités de gestion de l'hôtel de Fco plutôt que des activités de Eco. Selon l'approche décrite ci-dessus, si, en vertu du droit interne de l'État F, les services de X sont considérés comme ayant été rendus à Fco dans le cadre d'une relation d'emploi salarié, l'État F devrait considérer logiquement que Fco est l'employeur de X et l'exception du paragraphe 2 de l'article 15 ne devrait pas s'appliquer.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.22 Exemple 4 : Gco est une société résidente de l'État G dont l'activité est de répondre aux besoins temporaires des entreprises en personnel hautement spécialisé. Hco est une société résidente de l'État H qui fournit des services d'ingénierie sur des chantiers de construction. Pour exécuter l'un de ses

contrats dans l'État H, Hco a besoin d'un ingénieur pendant une période de 5 mois. Elle contacte Gco à cette fin. Gco recrute X, ingénieur résident de l'État X, et l'embauche dans le cadre d'un contrat de travail de 5 mois. En vertu d'un contrat distinct entre Gco et Hco, Gco s'engage à fournir les services de X à Hco pendant cette période. Les contrats stipulent que la rémunération de X, les cotisations sociales, les frais de déplacement et autres avantages accessoires et charges liées à l'emploi seront payés par Gco.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.23 Dans ce cas, X fournit des services d'ingénierie alors que l'activité de Gco consiste à répondre à des besoins professionnels à court terme. Par leur nature, les services fournis par X ne font pas partie intégrante de l'activité de son employeur formel. En revanche, ces services font partie intégrante des activités de Hco, société d'ingénierie. Compte tenu des facteurs indiqués aux paragraphes 8.13 et 8.14, l'État H pourrait donc considérer que selon l'approche décrite ci-dessus, l'exception du paragraphe 2 de l'article 15 ne s'applique pas en ce qui concerne la rémunération des services qui seront rendus par l'ingénieur dans cet État.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

C (15)

8.24 Exemple 5 : Ico est une société résidente de l'État I spécialisée dans la fourniture de services d'ingénierie. Ico emploie un certain nombre d'ingénieurs à temps complet. Jco, entreprise d'ingénierie de plus petites dimensions résidant dans l'État J, a besoin à titre temporaire des services d'un ingénieur pour terminer l'exécution d'un contrat sur un chantier dans l'État J. Ico convient avec Jco que l'un de ses ingénieurs, résident de l'État I, qui n'est momentanément affecté à l'exécution d'aucun contrat conclu par Ico, travaillera pendant 4 mois dans le cadre du contrat conclu par Jco et sous la supervision et le contrôle directs de l'un des ingénieurs en chef de Jco. Jco paiera à Ico une somme égale à la rémunération, aux cotisations sociales, aux frais de déplacement et autres avantages accessoires de cet ingénieur pendant la période en question, ainsi qu'une commission de 5 pour cent. Jco accepte également d'indemniser Ico pour toutes réclamations éventuelles concernant le travail de cet ingénieur au cours de cette période.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.25 Dans ce cas, même si Ico exerce des activités de prestation de services d'ingénierie, il est clair que les travaux effectués par l'ingénieur sur le chantier situé dans l'État J sont exercés pour le compte de Jco et non d'Ico. La supervision et le contrôle directs exercés par Jco sur le travail de l'ingénieur, le fait que Jco assume la responsabilité de ces travaux et supporte le coût de la rémunération de l'ingénieur pendant la période en question sont des facteurs qui peuvent supporter la conclusion que l'ingénieur a une relation d'employé

salarié avec Jco. Selon l'approche décrite ci-dessus, l'État J pourrait donc considérer que l'exception du paragraphe 2 de l'article 15 ne s'applique pas à la rémunération des services de l'ingénieur qui seront rendus dans cet État.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.26 Exemple 6 : Kco, société résidente de l'État K et Lco, société résidente de l'État L, font partie du même groupe multinational de sociétés. Une grande partie des activités de ce groupe sont organisées selon des critères fonctionnels, selon lesquels les salariés des différentes sociétés du groupe coopèrent sous la supervision de dirigeants qui sont situés dans des pays différents et employés par d'autres sociétés du groupe. X est une résidente de l'État K employée par Kco ; elle est directrice chargée de la gestion des ressources humaines au sein du groupe multinational. Dans la mesure où X est employée par Kco, Kco fait fonction de centre de coûts en ce qui concerne les coûts de gestion des ressources humaines du groupe ; périodiquement, ces coûts sont facturés à chacune des sociétés du groupe sur la base d'une formule qui tient compte de divers facteurs tels que le nombre de salariés de chaque société. X est tenue de se rendre souvent dans d'autres pays où d'autres sociétés du groupe disposent de bureaux. Au cours de la dernière année, X a passé 3 mois dans l'État L afin de traiter des problèmes de gestion des ressources humaines de la société Lco.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.27 Dans ce cas, le travail effectué par X fait partie des activités que Kco exerce pour son groupe multinational. Ces activités, comme d'autres telles que la communication d'entreprise, la stratégie, la finance et la fiscalité, la trésorerie, la gestion de l'information et les services juridiques, sont souvent centralisées au sein des grands groupes. Le travail effectué par X fait donc partie intégrante des activités de Kco. L'exception du paragraphe 2 de l'article 15 doit donc s'appliquer à la rémunération obtenue par X au titre des activités qu'elle exerce dans l'État L sous réserve que les autres conditions de cette exception soient satisfaites.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8.28 Lorsque, conformément aux principes et exemples ci dessus, un État estime à juste titre que les services rendus sur son territoire par un individu ont été fournis dans le cadre d'une relation d'emploi salarié et non d'un contrat de prestations de services conclu entre deux entreprises, les entreprises en question risquent d'être tenues de prélever l'impôt à la source dans deux juridictions sur la rémunération de cet individu même si en définitive la double imposition devrait être évitée (voir le paragraphe 8.10 ci-dessus). Cette difficulté administrative pourrait être en partie réduite si les administrations fiscales s'assuraient que leurs réglementations et pratiques

nationales en cette matière sont claires, bien comprises par les employeurs et facilement accessibles. Par ailleurs, le problème peut être atténué si l'État de résidence permet aux entreprises d'ajuster rapidement le montant d'impôt à prélever pour tenir compte de tout allégement de la double imposition dont le salarié sera vraisemblablement susceptible de bénéficier.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

9. Le paragraphe 3 rend applicable aux rémunérations des équipages de navires ou d'aéronefs en trafic international ou de bateaux servant à la navigation intérieure, une règle qui suit, jusqu'à un certain point, celle qui est applicable aux revenus de la navigation maritime, intérieure et aérienne, c'est-à-dire qu'elles sont imposables dans l'État contractant où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise. Dans les Commentaires sur l'article 8, il est précisé que les États contractants peuvent convenir de conférer le droit d'imposer ces revenus à l'État de l'entreprise qui exploite les navires, bateaux ou aéronefs. Les raisons qui expliquent l'introduction de cette possibilité s'agissant des revenus de la navigation maritime, intérieure ou aérienne sont également valables pour ce qui est de la rémunération de l'équipage. Les États contractants conservent donc la faculté de convenir d'une clause qui donne le droit d'imposer ces rémunérations à l'État de l'entreprise. Cette disposition, de même que celle du paragraphe 3 de l'article 15, suppose que la législation interne de l'État auquel est conféré le droit d'imposition lui permet d'imposer la rémunération d'une personne qui est au service de l'entreprise intéressée, quelle que soit sa résidence. Le paragraphe 3 de l'article 8 s'applique lorsque le siège de direction effective d'une entreprise de navigation maritime ou intérieure est à bord d'un navire ou d'un bateau. La législation interne de certains pays membres prévoit que les rémunérations perçues par les membres non résidents de l'équipage d'un navire ne sont imposables que si le navire a la nationalité de cet État. C'est pourquoi les conventions conclues entre ces États stipulent que le droit d'imposer ces rémunérations est accordé à l'État de la nationalité du navire. D'un autre côté, bien des États ne peuvent pas faire usage de ce droit d'imposition, auquel cas la clause pourrait entraîner une absence d'imposition. Cependant, les États dont la législation interne édicte ce principe d'imposition peuvent convenir bilatéralement de conférer à l'État de la nationalité du navire le droit d'imposer les rémunérations versées au titre d'emplois salariés à bord de navires.

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

10. Il est à noter que l'imposition des revenus des travailleurs frontaliers ou des salariés travaillant à bord de camions et de trains entre plusieurs États n'a pas fait l'objet de dispositions particulières, car il est préférable que les

problèmes résultant de conditions locales soient résolus directement par les États intéressés.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

11. Aucune disposition spéciale n'a été prévue concernant les rémunérations perçues par les professeurs en visite et par les étudiants travaillant en vue d'acquérir une expérience pratique. De nombreuses conventions contiennent certaines dispositions visant ces cas, qui ont pour objet essentiel de faciliter les relations culturelles en prévoyant une exonération fiscale limitée. Parfois, la législation fiscale interne elle-même stipule cette exemption. L'absence de dispositions spécifiques ne saurait être interprétée comme constituant un obstacle à l'inclusion de telles dispositions dans les conventions bilatérales, au cas où on le jugerait souhaitable.

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

Traitement des options d'achat d'actions pour les salariés

12. Les règles différentes d'un pays à l'autre qui s'appliquent à l'imposition des options d'achat d'actions pour les salariés créent des problèmes particuliers qui sont examinés ci-dessous. S'il est vrai qu'un grand nombre de ces problèmes se posent pour d'autres formes de rémunération des salariés, notamment celles qui se fondent sur la valeur des actions de la société de l'employeur ou d'une société apparentée, ils sont particulièrement aigus dans le cas des options d'achat d'actions. Cela tient pour une large part à ce que les options d'achat d'actions sont souvent imposées à un moment (par exemple lorsque l'option est exercée ou lorsque les actions sont vendues) qui est différent du moment où sont fournis les services d'emploi que ces options rémunèrent.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

12.1 Comme il est indiqué au paragraphe 2.2, l'article autorise l'État de la source à imposer la fraction de l'avantage lié à l'option d'achat d'actions qui constitue une rémunération provenant de l'emploi exercé dans cet État même si l'impôt est perçu à un moment ultérieur lorsque le salarié n'est plus employé dans cet État.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

12.2 L'article s'applique à l'avantage lié à l'emploi qui résulte d'une option d'achat d'actions attribuée à un salarié quel que soit le moment où cet avantage est imposé, mais il faut distinguer cet avantage lié à l'emploi du gain en capital pouvant provenir de l'aliénation d'actions acquises par l'exercice de l'option. C'est cet article et non l'article 13 qui s'applique à tout avantage découlant de l'option elle-même jusqu'à ce qu'elle soit exercée, vendue ou

autrement aliénée (par exemple en cas d'annulation ou d'acquisition par l'employeur ou l'émetteur). Toutefois, dès lors que l'option a été exercée ou aliénée, l'avantage lié à l'emploi a été réalisé, et tout gain ultérieur sur les actions acquises (c'est-à-dire la valeur des actions telle qu'observée après exercice) est obtenu par le salarié en sa qualité d'investisseur-actionnaire et relève de l'article 13. En effet, c'est au moment de l'exercice que l'option, qui représente ce que le salarié a obtenu du fait de son emploi, s'éteint et que le bénéficiaire acquiert le statut d'actionnaire (et, généralement investit de l'argent pour acquérir ce statut). Mais lorsque l'option qui a été exercée donne le droit au salarié d'acquérir des actions qui ne seront irrévocablement acquises qu'à la fin d'une période d'emploi exigée, il convient d'appliquer cet article à l'accroissement de valeur éventuellement observé jusqu'à la fin de la période d'emploi exigée qui est postérieure à l'exercice de l'option.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

12.3 Le fait que l'article ne s'applique pas à l'avantage obtenu après l'exercice ou l'aliénation de l'option n'implique en aucune manière que l'imposition du revenu d'emploi en droit interne doive intervenir au moment de cet exercice ou de cette aliénation. Comme on l'a déjà indiqué, l'article n'impose aucune restriction quant au moment où le revenu en question peut être imposé par l'État de la source. Par conséquent, l'État de la source pourrait imposer le revenu en question au moment de l'attribution de l'option, au moment de l'exercice (ou de l'aliénation de l'option), au moment de la vente de l'action ou à tout autre moment. Toutefois, l'État de la source ne peut imposer que l'avantage lié à l'option même et pas ce qui correspond à la détention ultérieure des actions acquises par l'exercice de cette option (sauf dans les circonstances visées dans la dernière phrase du paragraphe précédent).

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

12.4 Puisque le paragraphe 1 doit être interprété en ce sens qu'il s'applique à tout avantage découlant de l'option jusqu'à ce qu'elle soit exercée, vendue ou autrement aliénée, peu importe la qualification de cet avantage ou de tout élément de cet avantage en droit fiscal interne. En conséquence, alors même que l'article doit être interprété en ce sens qu'il permet à l'État de la source d'imposer l'avantage observé jusqu'au moment où l'option a été exercée, vendue ou autrement aliénée, c'est à cet État qu'il appartient de se prononcer sur la façon d'imposer cet avantage, par exemple en tant que revenu d'emploi ou en tant que gain en capital. Si l'État de la source décide, par exemple, d'appliquer à l'option un impôt sur les gains en capital lorsque le salarié cesse d'être résident de ce pays, cet impôt sera autorisé en vertu de l'article. Il en sera de même dans l'État de la résidence. Par exemple, alors même que cet État aura un droit exclusif d'imposer l'accroissement de valeur de l'action observé après l'exercice, puisque cet accroissement de valeur sera considéré

comme relevant de l'article 13 de la Convention, il pourra décider de l'imposer en tant que revenu d'emploi ou en tant que gain en capital en vertu de sa législation interne.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

12.5 L'avantage découlant d'une option d'achat d'actions attribuée à un salarié ne relèvera pas en général de l'article 21, qui ne s'applique pas aux revenus régis par d'autres articles, ou de l'article 18, qui ne s'applique qu'aux pensions et aux rémunérations similaires, même si l'option est exercée après cessation de l'emploi ou départ en retraite.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

12.6 Le paragraphe 1 autorise l'État de la source à imposer les salaires, traitements et autres rémunérations similaires reçus au titre d'un emploi salarié exercé dans cet État. Pour déterminer si et dans quelle mesure une option d'achat d'actions destinée à un salarié provient de l'emploi exercé dans un État, il faut dans chaque cas prendre en compte l'ensemble des faits et circonstances pertinents, notamment les conditions contractuelles qui se rapportent à cette option (par exemple, les conditions dans lesquelles l'option attribuée peut être exercée ou cédée). Il convient à cet effet d'appliquer les principes généraux suivants.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

12.7 Le premier principe est qu'en règle générale une option d'achat d'actions destinée à un salarié ne doit pas être considérée comme se rapportant à des services fournis après la période d'emploi exigée pour que le salarié acquière le droit d'exercer cette option. Par conséquent, lorsqu'une option d'achat d'actions est attribuée à un salarié à la condition qu'il exerce ses fonctions pour le même employeur (ou une entreprise associée) pendant trois ans, l'avantage lié à l'emploi qui découle de cette option ne doit généralement pas être attribué aux services accomplis après cette période de trois ans.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

12.8 Toutefois, pour l'application du principe qui précède, il importe de distinguer entre une période d'emploi exigée pour obtenir le droit d'exercer une option d'achat d'actions destinée à un salarié et un simple délai fixé pour l'exercice de l'option (délai de blocage). Ainsi, par exemple, une option qui est attribuée à un salarié à la condition qu'il reste au service du même employeur (ou d'une entreprise associée) pendant trois ans peut être considérée comme se rapportant aux services accomplis durant ces trois ans, alors qu'une option qui est attribuée, sans aucune condition d'emploi ultérieur, à un salarié à une certaine date, mais qui, en vertu des conditions dont elle est assortie, ne peut être exercée qu'après un délai de trois ans, ne doit pas être considérée comme

se rapportant à l'emploi exercé durant ces années, puisque l'avantage lié à cette option serait obtenu par son bénéficiaire même s'il quittait son emploi immédiatement après l'attribution de l'option et attendait les trois années exigées avant de l'exercer.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

12.9 Il importe également de distinguer deux situations : celle où une période d'emploi est exigée comme condition de l'acquisition du droit d'exercer l'option et celle où l'option déjà acquise peut devenir caduque si elle n'est pas exercée avant la cessation de l'emploi (ou à bref délai après la cessation de l'emploi). Dans la deuxième situation, l'avantage lié à l'option ne doit pas être considéré comme se rapportant aux services accomplis après l'acquisition de l'option, puisque le salarié a déjà obtenu l'avantage et pourrait en fait le réaliser à tout moment. La condition en vertu de laquelle l'option déjà acquise peut devenir caduque en cas de cessation de l'emploi n'est pas une condition pour l'acquisition de l'avantage, mais une condition en vertu de laquelle l'avantage déjà acquis peut ultérieurement être perdu. Cette distinction peut être illustrée par les exemples suivants :

— Exemple 1 : Le 1er janvier de l'année 1, une option d'achat d'actions est attribuée à un employé. L'acquisition de cette option est sujette à la condition que l'employé demeure à l'emploi du même employeur jusqu'au 1er janvier de l'année 3. Une fois cette condition remplie, l'option devient exerçable du 1er janvier de l'année 3 au 1er janvier de l'année 10 (il s'agit d'une option dite « américaine »)[1]. Il est toutefois prévu que toute option qui n'aura pas été exercée deviendra caduque lors de la perte de l'emploi. Dans cet exemple, le droit d'exercer l'option est acquis le 1er janvier de l'année 3 (soit la date d'acquisition [*vesting*]) puisqu'il n'est plus nécessaire d'être employé après cette date pour obtenir le droit d'exercer l'option.

— Exemple 2 : Le 1er janvier de l'année 1, une option d'achat d'actions est attribuée à un employé. L'option est exerçable le 1er janvier de l'année 5 (il s'agit d'une option dite « européenne »). L'option a été accordée à la condition de ne pouvoir être exercée le 1er janvier de l'année 5 que s'il n'a pas été mis fin à l'emploi avant cette date. Dans cet exemple, le droit d'exercer l'option n'est pas acquis avant le 1er janvier de l'année 5 (soit la date d'exercice) puisqu'un emploi jusqu'à cette date est une condition requise pour l'acquisition du droit d'exercer l'option [*vesting*].

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

1 Dans le cas d'une option « américaine », le droit d'acquérir une action peut être exercé pendant une certaine période (typiquement quelques années) ; dans le cas d'une option « européenne », ce droit ne peut être exercé qu'à un moment précis (soit à une date donnée).

12.10 Il est des cas où ce premier principe ne devrait pas s'appliquer. Tel pourrait être le cas, par exemple, lorsque l'option d'achat d'actions est attribuée à un employé sans condition au moment où il prend ses fonctions, est transféré dans un autre pays ou accède à des responsabilités nouvelles et que, dans chaque cas, l'option est clairement liée aux nouvelles fonctions que le salarié exercera pendant une période déterminée. Dans ce cas, il peut être approprié de considérer que l'option se rapporte à ces nouvelles fonctions, même si le droit d'exercer cette option est acquis avant que ces fonctions n'aient été exercées. En outre, il y a des cas où une option devient exerçable sur un plan technique, mais où cette option confère au salarié le droit d'acquérir des actions qui ne seront pas acquises avant la fin d'une certaine période d'emploi. Dans ce cas, il pourrait être approprié de considérer que l'avantage lié à l'option se rapporte aux fonctions exercées durant toute la période écoulée entre l'attribution de l'option et l'acquisition des actions.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

12.11 Le deuxième principe est qu'une option d'achat d'actions destinée à un salarié ne devrait être considérée comme se rapportant à des fonctions exercées avant le moment où elle est attribuée que pour autant que cette attribution vise à récompenser l'exercice de ces fonctions par le bénéficiaire pendant une durée précise. Tel serait le cas, par exemple, lorsque la rémunération est clairement fondée sur la performance passée du salarié durant une certaine période ou sur les résultats financiers passés de l'employeur et subordonnée au fait que le salarié a été employé par l'employeur ou une entreprise associée durant la période à laquelle se rapportent ces résultats financiers. De même, dans certains cas, il peut y avoir des éléments objectifs qui montrent que, durant une période d'emploi passée, les participants à un plan d'options d'achat d'actions étaient fondés à penser qu'une partie de leur rémunération au titre de cette période proviendrait du plan par l'attribution ultérieure d'options d'achat d'actions. Un tel élément pourrait être, par exemple, la pratique régulièrement observée d'un employeur ayant attribué un volume similaire d'options d'achat d'actions pendant plusieurs années, tant que rien n'indique que cette pratique pourrait être abandonnée. Sous réserve d'autres facteurs, ce type d'élément pourrait être très pertinent pour déterminer si et dans quelle mesure l'option d'achat d'actions se rattache à cette période d'emploi passée.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

12.12 Lorsqu'une période d'emploi est exigée pour obtenir le droit d'exercer une option d'achat d'actions destinée à un salarié, mais que cette condition n'est pas appliquée dans certaines circonstances, par exemple lorsque l'employeur met fin à la relation d'emploi ou lorsque le salarié atteint l'âge de la retraite, l'avantage lié à l'option d'achat d'actions doit être considéré

comme se rattachant uniquement à la période de services effectivement accomplis au moment où ces circonstances se sont en fait produites.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

12.13 Enfin, il peut y avoir des cas où certains facteurs amènent à penser que l'option vient récompenser des services passés, alors que d'autres facteurs semblent indiquer qu'elle est liée à des services futurs. En cas de doute, il faudrait admettre que les options d'achat d'actions sont généralement accordées aux salariés pour les inciter à améliorer leurs performances futures ou pour les fidéliser. En conséquence, les options d'achat d'actions attribuées aux salariés sont principalement liées à des services futurs. Cependant, tous les faits et circonstances devront être pris en compte avant de conclure ainsi et il y aura des cas où l'on pourra démontrer que l'option d'achat d'actions se rapporte à la fois à des périodes de services passés et à des périodes de services futurs (par exemple, l'option n'est attribuée que si le salarié a atteint un certain objectif de performance l'année précédente, mais ne peut être exercée que si le salarié continue d'exercer ses fonctions pendant encore trois ans).

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

C (15)

12.14 Lorsque, sur la base des principes qui précèdent, une option d'achat d'actions est considérée comme se rapportant à un emploi exercé dans plus d'un État, il faudra déterminer, pour l'application de l'article 15 et des articles 23 A et 23 B, quelle est la fraction de l'avantage lié à l'option d'achat d'actions qui se rapporte à l'emploi exercé dans chaque État. Dans ce cas, l'avantage lié à l'emploi qui doit être imputé à l'option d'achat d'actions doit être considéré comme obtenu dans un pays donné en proportion du nombre de jours durant lesquels l'emploi a été exercé dans ce pays par rapport au nombre total de jours durant lesquels les services d'emploi auxquels se rapporte l'option d'achat d'actions ont été fournis. À cet effet, les seules périodes de service à prendre en compte sont celles qui sont pertinentes dans l'optique du plan d'options d'achat d'actions, autrement dit celles au cours desquelles les services sont fournis au même employeur ou à d'autres employeurs si l'emploi auprès de ceux-ci intervient dans le calcul de la période d'emploi exigée pour acquérir le droit d'exercer l'option.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

12.15 Les pays membres ont la possibilité de s'écarter de l'application au cas par cas des principes ci-dessus (aux paragraphes 12.7 à 12.14) en s'entendant sur une méthode spécifique dans un contexte bilatéral. Par exemple, deux pays imposant essentiellement au moment de l'exercice de l'option peuvent convenir, à titre de principe général, d'imputer le revenu d'une option se rapportant principalement à des services futurs aux services accomplis par un

salarié dans les deux États entre la date de l'attribution et la date de l'exercice. Par conséquent, dans le cas d'options qui ne sont exerçables que lorsque le salarié a fourni des services à l'employeur pendant une certaine période, deux États pourraient convenir d'une méthode imputant le revenu de l'option à chaque État en fonction du nombre de jours durant lesquels le salarié a exercé son emploi dans chaque État pour l'employeur au cours de la période se situant entre la date de l'attribution et la date de l'exercice. Un autre exemple serait celui de deux pays appliquant un régime fiscal similaire aux options d'achat d'actions destinées aux salariés et adoptant des dispositions qui confèrent à l'un des États contractants le droit exclusif d'imposition de l'avantage lié à l'emploi, même si une fraction mineure des services d'emploi auxquels l'option se rapporte ont été fournis dans l'autre État. Bien entendu, les pays membres devront faire preuve de prudence dans l'adoption de telles méthodes, parce qu'elles peuvent entraîner une double imposition ou une double non-imposition si une partie de l'emploi est exercée dans un État tiers qui n'applique pas une méthode similaire.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

Observations sur les Commentaires

13. La *France* considère que le paragraphe 8.13 ne doit pas être interprété comme constituant à lui seul un motif suffisant pour remettre en cause une relation contractuelle formelle. Si, au regard du paragraphe 8.13, les services rendus par la personne physique représentent une partie intégrante de l'activité de l'entreprise à laquelle les services sont rendus, l'analyse de la situation doit alors être effectuée conformément aux dispositions du paragraphe 8.14.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

13.1 À propos du paragraphe 6.2, l'*Allemagne* considère qu'une telle société de personnes devrait être considérée comme l'employeur (comme sous la loi interne de la plupart des États membres de l'OCDE y compris lorsque ces États n'imposent pas les sociétés de personnes en tant que telles). La résidence de la société de personnes devrait donc être déterminée par hypothèse comme si elle était imposable en vertu de l'un des critères mentionnés au paragraphe 1 de l'article 4.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Réserves sur l'article

14. La *Slovénie* se réserve le droit d'ajouter un article qui permettrait de régler la situation des enseignants, des professeurs d'université et des chercheurs, sous réserve de conditions diverses, ainsi que le droit de faire une

modification similaire au paragraphe 1 de l'article 15.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

15. Le *Danemark*, la *Norvège* et la *Suède* se réservent le droit d'insérer des dispositions spéciales concernant les rémunérations obtenues au titre d'un emploi exercé à bord d'un aéronef exploité en trafic international par la société de transport aérien *Scandinavian Airlines System* (SAS).

(Ajouté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

16. La *Norvège* se réserve le droit de se référer expressément dans le paragraphe 2 aux revenus perçus par des personnels d'un État contractant travaillant dans un autre État contractant en vertu d'un contrat de location de main-d'œuvre afin de préciser que l'exception prévue au paragraphe 2 ne s'applique pas aux situations de « location internationale de main-d'œuvre ».

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

17. L'*Irlande*, la *Norvège* et le *Royaume-Uni* se réservent le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives aux revenus d'un emploi salarié afférents à des activités de prospection et d'exploitation pétrolières en haute mer ainsi qu'à des activités connexes.

C (15)

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

18. *(Supprimé le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)*

19. La *Suisse* réserve sa position sur l'alinéa 2 *a*) de l'article et souhaite insérer dans ses conventions les mots « au cours de l'année fiscale considérée » au lieu des mots « au cours de toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée ».

(Ajouté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

20. En raison de sa situation particulière en matière de navigation maritime, la *Grèce* gardera sa liberté d'action en ce qui concerne les dispositions de la Convention relatives aux rémunérations des équipages des navires en trafic international.

(Renuméroté et amendé le 31 mars 1994 ; voir HISTORIQUE)

21. La *Grèce* se réserve le droit d'insérer des dispositions spéciales concernant les revenus provenant de la prestation, dans le cadre d'un emploi salarié, de services liés à des activités extraterritoriales.

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Titre : Amendé par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la

base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Projet de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le titre se lisait comme suit :

> « COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 15 CONCERNANT L'IMPOSITION DES PROFESSIONS DEPENDANTES »

Paragraphe 1 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Le paragraphe 1 pose la règle générale applicable en matière d'imposition des revenus provenant d'activités salariées, à l'exception des pensions, selon laquelle ces revenus sont imposables dans l'État où l'emploi salarié est effectivement exercé. L'emploi est exercé à l'endroit où le salarié est physiquement présent lorsqu'il exerce les activités au titre desquelles les revenus liés à l'emploi sont payés. Ceci implique notamment qu'un résident d'un État contractant qui perçoit une rémunération, au titre d'un emploi salarié, de sources situées dans l'autre État contractant, ne peut être imposé dans cet autre État en raison de cette rémunération du seul fait que les résultats de ce travail sont exploités dans ce dernier État. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 23 octobre 1997, en ajoutant la deuxième phrase, par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Le paragraphe 1 pose la règle générale applicable en matière d'imposition des revenus provenant d'activités salariées, à l'exception des pensions, selon laquelle ces revenus sont imposables dans l'État où l'emploi salarié est effectivement exercé. Ceci implique notamment qu'un résident d'un État contractant qui reçoit une rémunération, au titre d'un emploi salarié, de sources situées dans l'autre État contractant, mais qui n'exerce pas cet emploi dans cet autre État, ne peut y être imposé au titre de cette rémunération du seul fait que les résultats de son travail y sont exploités. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Le premier paragraphe de l'article 15 pose la règle générale applicable en matière d'imposition des revenus provenant d'activités salariées, à l'exception des pensions, selon laquelle ces revenus sont imposables dans l'État où l'emploi salarié est effectivement exercé. Ceci implique notamment qu'un résident d'un État contractant qui reçoit une rémunération, au titre d'un emploi salarié, de sources situées dans l'autre État contractant, mais qui n'exerce pas cet emploi dans cet autre État, ne peut y être imposé au titre de cette rémunération du seul fait que les résultats de son travail y sont exploités. »

Paragraphe 2 : Amendé le 23 octobre 1997, par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. La règle générale ne comporte d'exceptions qu'en ce qui concerne les pensions (article 18) et les rémunérations et pensions au titre de fonctions

publiques (article 19). Les rémunérations des membres de conseils d'administration ou de surveillance de sociétés font l'objet de l'article 16. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. La règle générale ne comporte d'exceptions qu'en ce qui concerne les pensions (article 18) et les rémunérations et pensions de certaines fonctions publiques (article 19). Les rémunérations des membres de conseils d'administration ou de surveillance de sociétés font l'objet d'une disposition spéciale (article 16). »

Paragraphe 2.1 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004). Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 2.1 se lisait comme suit :

« 2.1 Les pays membres ont généralement compris l'expression « salaires, traitements et autres rémunérations similaires » comme incluant les avantages en nature reçus au titre d'un emploi (par exemple, l'usage d'une habitation ou d'une automobile, le bénéfice d'une assurance-maladie ou d'une assurance-vie et les adhésions à des clubs). »

C (15)

Le paragraphe 2.1 a été ajouté le 23 octobre 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2.2 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004).

Paragraphe 2.3 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 2.4 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 2.5 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 2.6 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 2.7 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 2.8 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 2.9 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 2.10 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 2.11 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 2.12 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 2.13 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 2.14 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 2.15 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 2.16 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 3 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Le paragraphe 2 comporte toutefois une exception générale à la règle posée au paragraphe 1. Cette disposition couvre toutes les personnes physiques qui exercent une profession dépendante (représentants de commerce, travailleurs du bâtiment, ingénieurs, etc.), dans la mesure où leur rémunération n'est pas couverte par les dispositions d'autres articles, tels ceux qui s'appliquent aux fonctions publiques ou aux artistes et sportifs. »

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 60 d'un rapport antérieur intitulé « Les problèmes fiscaux liés aux activités internationales de location de main-d'œuvre » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 24 août 1984) et du paragraphe 27 d'un rapport antérieur intitulé « Problèmes posés par l'application et l'interprétation de la règle des 183 jours » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 24 octobre 1991). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Le paragraphe 2 comporte toutefois une exception générale à la règle posée au paragraphe 1. Cette exception qui vise les emplois de courte durée à l'étranger, a pour objet principal de faciliter les déplacements de personnel qualifié, dans le cas, par exemple, d'entreprises qui vendent des biens d'équipement à l'étranger et qui doivent effectuer sur place les travaux d'installation ou de montage. Pour que les rémunérations bénéficient de l'exonération prévue dans ce paragraphe, il faut que les trois conditions stipulées soient réunies. L'exonération est limitée à la période de 183 jours. Il est de plus stipulé que cette période ne doit pas être dépassée « au cours de l'année fiscale considérée ». Ces termes peuvent être source de difficultés dans les cas où l'année fiscale des États contractants ne coïncide pas. Ces États peuvent souhaiter, pour éviter ces difficultés, utiliser d'autres expressions, par exemple « l'année fiscale de cet autre État » ou « l'année civile ». L'employeur qui verse la rémunération ne doit pas être résident de l'État où l'emploi considéré est exercé. Enfin, si l'employeur possède dans cet État un établissement stable ou une base fixe s'il exerce une profession libérale ou une autre activité de caractère indépendant, l'exonération n'est accordée qu'à condition que les rémunérations ne soient pas supportées par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre État. Il est à noter qu'en vertu des dispositions de l'article 17, cette exception ne s'applique pas aux rémunérations des artistes du spectacle et des sportifs. »

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Le second paragraphe de l'article 15 comporte toutefois une exception générale à la règle posée au paragraphe 1. Cette exception qui vise les emplois de courte durée à l'étranger, a pour objet principal de faciliter les déplacements de personnel qualifié, dans le cas, par exemple, d'entreprises qui vendent des biens d'équipement à l'étranger et qui doivent effectuer sur place les travaux d'installation ou de montage. Pour que les rémunérations bénéficient de l'exonération prévue dans ce paragraphe, il faut que les trois conditions stipulées soient réunies. L'exonération est limitée à la période de 183 jours qui a été retenue dans les Modèles de Convention de Mexico et de Londres établis par la Société des Nations. L'employeur qui verse la rémunération ne doit pas être résident de l'État où l'emploi considéré est exercé. Enfin, si l'employeur possède dans cet État un établissement stable (ou une base fixe s'il exerce une profession libérale ou une activité indépendante de caractère analogue), l'exonération n'est accordée qu'à condition que les rémunérations ne soient pas supportées par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre État. Il est à noter qu'en vertu des dispositions de l'article 17 cette exception ne s'applique pas aux rémunérations des professionnels du spectacle et des sportifs. »

Paragraphe 4 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

C (15)

> « 4. Pour que les rémunérations bénéficient de l'exonération prévue dans ce paragraphe, il faut que les trois conditions qui y sont stipulées soient réunies. La première condition est que l'exonération soit limitée à la période de 183 jours. Il est de plus stipulé que cette période ne doit pas être dépassée « pendant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée ». Cette expression diffère de celle employée dans le Projet de Convention de 1963 et le Modèle de Convention de 1977, lesquels prévoyaient que la période de 183 jours ne pouvait être dépassée « au cours de l'année fiscale considérée », expression qui était source de difficultés dans les cas où les années fiscales des États contractants ne coïncidaient pas et qui offrait la possibilité d'organiser des opérations de façon à ce que des travailleurs séjournent dans l'État considéré, par exemple, les cinq et demi derniers mois d'une année et les cinq et demi premiers mois de l'année suivante. La nouvelle rédaction de l'alinéa 2 *a*) a écarté de telles possibilités d'évasion fiscale. »

Le paragraphe 4 a été remplacé le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 9 (voir historique du paragraphe 9) et un nouveau paragraphe 4 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 27 d'un rapport antérieur intitulé « Problèmes posés par l'application et l'interprétation de la règle des 183 jours » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 24 octobre 1991).

Le paragraphe 4 a été amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. Le troisième paragraphe de l'article 15 vise à appliquer aux rémunérations des équipages de navires ou aéronefs en trafic international, ou de bateaux servant

à la navigation intérieure, une règle qui suit jusqu'à un certain point celle appliquée aux revenus de la navigation maritime, intérieure et aérienne, c'est-à-dire à les imposer dans l'État contractant où se trouve le siège de la direction effective de l'entreprise. Ceci suppose que la législation interne de l'État considéré permette d'imposer les rémunérations des personnes au service de l'entreprise intéressée, indépendamment du domicile fiscal de ces personnes. Il est entendu que le paragraphe 3 de l'article 8 concernant la navigation maritime, intérieure et aérienne s'applique lorsque le siège de la direction effective d'une entreprise de navigation maritime ou intérieure est à bord d'un navire ou d'un bateau. »

Paragraphe 4.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 5 : Amendé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. Bien que diverses formules aient été utilisées par les pays membres pour calculer la période de 183 jours, il n'existe qu'une seule méthode qui soit compatible avec les termes de ce paragraphe : la méthode des « jours de présence physique ». L'application de cette méthode est simple, dans la mesure où une personne est soit présente dans un pays, soit absente de ce pays. En outre, il est relativement facile pour le contribuable de fournir des preuves de sa présence lorsque celles-ci lui sont demandées par les autorités fiscales. Selon cette méthode, les jours suivants sont inclus dans les calculs : fraction de journée, jour d'arrivée, jour de départ et tous les autres jours passés à l'intérieur de l'État où l'activité est exercée tels que les samedis et dimanches, les jours fériés, les jours de vacances (voir paragraphe 6 ci-dessous) pris avant, pendant et après la période d'activité, les brèves interruptions (formation, grèves, *lock-out*, délais de livraison), jours de maladie (à moins qu'ils n'empêchent le salarié de partir alors qu'il aurait eu normalement droit à l'exonération) et enfin la survenance d'un décès ou d'une maladie dans sa famille. Les jours suivants ne sont pas pris en compte : transit entre deux points situés à l'extérieur de l'État où l'activité est exercée, vacances passées en dehors de l'État où l'activité est exercée et brèves interruptions (quel que soit leur motif) d'activité lorsqu'elles ont lieu en dehors de cet État. »

Le paragraphe 5 a été remplacé le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 5 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 10 (voir historique du paragraphe 10) et un nouveau paragraphe 5 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 27 d'un rapport antérieur intitulé « Problèmes posés par l'application et l'interprétation de la règle des 183 jours » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 24 octobre 1991).

Le paragraphe 5 a été amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. Il est à noter que l'imposition des revenus des travailleurs frontaliers n'a pas fait l'objet de dispositions particulières, car il est préférable que les problèmes résultant de conditions locales soient résolus directement par les pays intéressés. »

Paragraphe 5.1 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 6 : Correspond au paragraphe 7 tel qu'il se lisait avant le 29 avril 2000. A cette date, le paragraphe 7 a été renuméroté paragraphe 6 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires

fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Le paragraphe 7 a été amendé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. La deuxième condition est que l'employeur qui verse la rémunération ne soit pas résident de l'État où l'emploi considéré est exercé. En troisième lieu, si l'employeur possède dans l'État où l'emploi considéré est exercé un établissement stable, ou une base fixe s'il exerce une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant, l'exonération n'est accordée qu'à condition que les rémunérations ne soient pas supportées par un établissement stable ou une base fixe qu'il possède dans cet État. Il est à noter que lorsque les rémunérations sont traitées dans d'autres articles de la Convention, tel l'article 17, les dispositions de ces autres articles, et non ceux du présent article, s'appliquent. »

Le paragraphe 7 a été remplacé le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 7 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 12 (voir historique du paragraphe 12), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et un nouveau paragraphe 7 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 27 d'un rapport antérieur intitulé « Problèmes posés par l'application et l'interprétation de la règle des 183 jours » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 24 octobre 1991).

Le paragraphe 6 a été supprimé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

> « 6. Bien que les vacances passées dans l'État où l'activité est exercée soient normalement incluses dans les calculs, une certaine souplesse peut être acceptée si le contribuable réussit à prouver d'une manière évidente aux autorités fiscales des deux États contractants que les vacances sont ou ne sont pas liées à l'activité. »

Le paragraphe 6 a été remplacé le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 6 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 11 (voir historique du paragraphe 11) et un nouveau paragraphe 6 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 27 d'un rapport antérieur intitulé « Problèmes posés par l'application et l'interprétation de la règle des 183 jours » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 24 octobre 1991).

Paragraphe 6.1 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 6.2 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 7 : Amendé le 22 juillet 2010, en incluant la troisième phrase ainsi que les phrases suivantes dans un nouveau paragraphe 7.1, par le rapport intitulé « La mise à

jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. Selon la troisième condition, si l'employeur possède un établissement stable dans l'État où l'activité salariée est exercée, l'exemption est accordée à condition que la rémunération ne soit pas supporté par cet établissement stable. Les termes « supportée par » doivent être interprétés en fonction de la finalité de l'alinéa c), qui est de garantir que l'exception prévue par le paragraphe 2 ne s'applique pas à la rémunération qui pourrait donner lieu à déduction, compte tenu des principes énoncés dans l'article 7 et de la nature de la rémunération, lors du calcul des bénéfices d'un établissement stable situé dans l'État où l'emploi est exercé. À cet égard, il convient de noter que le fait que l'employeur a ou n'a pas effectivement réclamé une déduction pour la rémunération dans le calcul des bénéfices imputables à l'établissement stable n'est pas nécessairement probant, le véritable critère étant de savoir si toute déduction pouvant être opérée pour cette rémunération serait imputée à l'établissement stable. Ce critère serait vérifié, par exemple, même dans le cas où aucun montant ne serait effectivement déduit, si cela était dû uniquement au fait que l'établissement stable était exonéré d'impôt dans le pays de la source ou que l'employeur décidait simplement de ne pas demander une déduction à laquelle il aurait droit. Il serait également vérifié si la rémunération n'était pas déductible uniquement en raison de sa nature (par exemple lorsque l'État soutient que l'émission d'actions dans le cadre d'un plan d'option d'achat d'actions destinées aux salariés n'ouvre pas droit à déduction) et non parce qu'elle ne doit pas être imputée à l'établissement stable. »

Le paragraphe 7 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004). Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. Selon la troisième condition, si l'employeur possède dans l'État où l'activité salariée est exercée, un établissement stable, l'exemption n'est accordée qu'à condition que la rémunération ne soit pas mise à la charge d'un établissement stable qu'il possède dans cet État. Les termes « supportée par » doivent être interprétés en fonction de la finalité de l'alinéa c), qui est de garantir que l'exception prévue par le paragraphe 2 ne s'applique pas à la rémunération qui est déductible, eu égard aux principes énoncés dans l'article 7, lors du calcul des bénéfices d'un établissement stable situé dans l'État où l'emploi est exercé. À cet égard, il convient de noter que le fait que l'employeur a, ou n'a pas, effectivement déduit la rémunération dans le calcul des bénéfices imputables à l'établissement stable n'est pas nécessairement probant, le véritable critère étant de savoir si la rémunération bénéficierait d'une déduction à des fins fiscales ; ce critère serait vérifié, par exemple, même dans le cas où aucun montant ne serait effectivement déduit, si cela était dû uniquement au fait que l'établissement stable était exonéré d'impôt dans le pays de la source ou que l'employeur décidait simplement de ne pas demander une déduction à laquelle il aurait droit. »

Le paragraphe 7, tel qu'il se lisait après le 29 avril 2000, correspondait au paragraphe 7.1 tel qu'il se lisait avant cette date. Le 29 avril 2000, le paragraphe 7 a été renuméroté paragraphe 6 (voir historique du paragraphe 6) et le paragraphe 7.1 a été amendé et renuméroté paragraphe 7 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des

affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 7.1 se lisait comme suit :

> « 7.1 Selon la troisième condition, si l'employeur possède dans l'État où l'activité salariée est exercée, un établissement stable (ou une base fixe, s'il exerce une profession libérale ou d'autres activités à caractère indépendant), l'exemption n'est accordée qu'à condition que la rémunération ne soit pas mise à la charge d'un établissement stable ou d'une base fixe qu'il possède dans cet État. »

Le paragraphe 7.1 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport du Comité des affaires fiscales de l'OCDE intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 7.1 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Le paragraphe 7.1 correspond, à quelques modifications près, à la deuxième partie du paragraphe 7 tel qu'il se lisait avant cette date.

Le paragraphe 7.1 avait été amendé et renuméroté paragraphe 7 (voir historique du paragraphe 7) le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000).

Paragraphe 7.2 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

C (15)

Paragraphe 8 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

> « 8. Le paragraphe 2 de la Convention a donné lieu à de nombreux abus par le recours à la pratique qualifiée « location internationale de main-d'œuvre ». Dans ce système, l'employeur local désirant employer de la main-d'œuvre étrangère pour une ou des périodes inférieures à 183 jours l'embauche par l'entremise d'un intermédiaire établi à l'étranger lequel se présente comme l'employeur de la main-d'œuvre et « loue » celle-ci à l'employeur local. Le travailleur réunit alors — tout au moins en apparence — les trois conditions fixées par le paragraphe 2 et il peut donc revendiquer l'exonération d'impôt dans le pays d'exercice temporaire de son activité. Pour empêcher des abus dans des situations de ce genre, il y a lieu d'interpréter la notion d'employeur que l'on trouve au paragraphe 2. À cet égard, il est à noter que la notion d'employeur n'est pas définie dans la Convention mais il est entendu que l'employeur doit être compris comme la personne détenant un droit sur le résultat de l'activité du travailleur et assumant les responsabilités et les risques correspondants. Dans les cas de location internationale de main-d'œuvre, ces fonctions sont dans une large mesure exercées par l'utilisateur. Il convient en l'occurrence de faire prévaloir le fond sur la forme, c'est-à-dire d'examiner dans chaque cas particulier qui est, de l'intermédiaire ou de l'utilisateur, celui qui exerce le plus largement les fonctions de l'employeur. Il appartient donc aux États contractants de se mettre d'accord sur les situations dans lesquelles l'intermédiaire ne remplit pas les conditions requises pour qu'on le considère comme l'employeur au sens du paragraphe 2. Pour régler cette question, les autorités compétentes peuvent, outre les indications données ci-avant, invoquer un certain nombre de circonstances leur permettant de justifier que le véritable employeur est l'utilisateur de la main-d'œuvre (et non l'intermédiaire étranger) :

— le loueur n'assume pas de responsabilité ou de risque quant aux résultats des travaux de l'employé ;

— il incombe à l'utilisateur de donner des instructions à l'employé ;

— les travaux sont effectués à un endroit qui relève du contrôle et de la responsabilité de l'utilisateur ;

— la rémunération du loueur est calculée sur la base du temps de l'utilisation, ou il existe une autre relation entre cette rémunération et les salaires reçus par l'employé ;

— le matériel et l'outillage sont principalement mis à la disposition de l'employé par l'utilisateur ;

— le nombre d'employés et les compétences requises de ceux-ci ne sont pas uniquement déterminés par le loueur. »

Le paragraphe 8 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base des paragraphes 73 à 79 d'un rapport antérieur intitulé « Les problèmes fiscaux liés aux activités internationales de location de main-d'œuvre » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 24 août 1984).

Paragraphe 8.1 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.2 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.3 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.4 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.5 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.6 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.7 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.8 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.9 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.10 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.11 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.12 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.13 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.14 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.15 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.16 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.17 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.18 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.19 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.20 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.21 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.22 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.23 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.24 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.25 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.26 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.27 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 8.28 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 9 : Correspond au paragraphe 4 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 4 du Modèle de Convention 1977 a été renuméroté paragraphe 9 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention de 1977 », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 10 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. Il est à noter que l'imposition des revenus des travailleurs frontaliers n'a pas fait l'objet de dispositions particulières, car il est préférable que les problèmes résultant de conditions locales soient résolus directement par les États intéressés. »

Le paragraphe 10 correspondait au paragraphe 5 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. Le paragraphe 5 du Modèle de Convention 1977 a été renuméroté paragraphe 10 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention de 1977 », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 11 : Correspond au paragraphe 6 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 6 du Modèle de Convention 1977 a été renuméroté paragraphe 11 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention de 1977 », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 6 a été amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963

(adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

> « 6. Aucune disposition spéciale n'a été prévue concernant les rémunérations perçues par les professeurs en visite et par les étudiants travaillant en vue d'acquérir une expérience pratique. La plupart des Conventions actuelles contiennent certaines dispositions visant ces cas, qui ont pour objet essentiel de faciliter les relations culturelles en prévoyant une exonération fiscale limitée. Parfois, la législation fiscale nationale elle-même stipule cette exemption. L'absence de dispositions spécifiques ne saurait être interprétée comme constituant un obstacle, à l'inclusion de telles dispositions dans les Conventions bilatérales au cas où on le jugerait souhaitable. »

Paragraphe 12 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004).

Le paragraphe 12, tel qu'il se lisait avant le 31 mars 1994 a été amendé et renuméroté paragraphe 20 (voir historique du paragraphe 20) par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994.

Paragraphe 12.1 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004).

Paragraphe 12.2 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004).

Paragraphe 12.3 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004).

Paragraphe 12.4 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004).

Paragraphe 12.5 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004).

Paragraphe 12.6 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004).

Paragraphe 12.7 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004).

Paragraphe 12.8 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004).

Paragraphe 12.9 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004).

Paragraphe 12.10 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004).

Paragraphe 12.11 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004).

Paragraphe 12.12 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004).

Paragraphe 12.13 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004).

Paragraphe 12.14 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004).

Paragraphe 12.15 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004).

Paragraphe 13 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 13 a été supprimé et un nouveau paragraphe 13 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'à ce qu'il ne soit remplacé le 22 juillet 2010, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

« 13. La *Suisse* est d'opinion que les commentaires formulés au paragraphe 8 ci-dessus ne devraient s'appliquer qu'aux cas d'activités internationales de location de main-d'œuvre constituant des stratagèmes abusifs. »

Le paragraphe 13 et le titre qui le précédait ont été ajoutés le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention de 1977 », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 13.1 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 13.1 se lisait comme suit :

« 13.1 À propos du paragraphe 6.2, l'*Allemagne* considère qu'une telle société de personnes devrait être considérée comme l'employeur (comme sous la loi interne de la plupart des États membres de l'OCDE y compris lorsque ces États n'imposent pas les sociétés de personnes en tant que telles). La résidence de la société de personnes devrait donc être déterminée par hypothèse comme si elle était imposable en vertu de l'un des critères mentionnés au paragraphe 1. »

Le paragraphe 13.1 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 14 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 14 avait été antérieurement supprimé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

« 14. En ce qui concerne l'alinéa 2 *b*) de l'article, le *Danemark* et la *Norvège* se réservent le droit d'exiger que la rémunération soit versée par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui réside dans le même État que son bénéficiaire. »

Le paragraphe 14 et le titre qui le précède ont été ajoutés le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention de 1977 », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 15 : Ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention de 1977 », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 16 : Amendé le 15 juillet 2014, en supprimant l' Allemagne de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

« 16. L'*Allemagne* et la *Norvège* se réservent le droit de se référer expressément dans le paragraphe 2 aux revenus perçus par des personnels d'un État contractant travaillant dans un autre État contractant en vertu d'un contrat de location de main-d'œuvre afin de préciser que l'exception prévue au paragraphe 2 ne s'applique pas aux situations de « location internationale de main-d'œuvre ». »

Le paragraphe 16 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention de 1977 », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 17 : Amendé le 29 avril 2000, en remplaçant les mots « de professions dépendantes » par les mots « d'un emploi salarié », par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté

par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

> « 17. L'*Irlande*, la *Norvège* et le *Royaume-Uni* se réservent le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives aux revenus de professions dépendantes afférents à des activités de prospection et d'exploitation pétrolières en haute mer ainsi qu'à des activités connexes. »

Le paragraphe 17 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995, en ajoutant l'Irlande à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

> « 17. La *Norvège* et le *Royaume-Uni* se réservent le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives aux revenus de professions dépendantes afférents à des activités de prospection et d'exploitation pétrolières en haute mer ainsi qu'à des activités connexes. »

Le paragraphe 17 a été antérieurement amendé le 31 mars 1994, en ajoutant le Royaume-Uni en tant que pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

> « 17. La *Norvège* se réserve le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives aux revenus de professions dépendantes afférents à des activités de prospection et d'exploitation pétrolières en haute mer ainsi qu'à des activités connexes. »

C (15)

Le paragraphe 17 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 18 : Supprimé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 18 se lisait comme suit :

> « 18. En ce qui concerne l'alinéa 2 *b*) de l'article, le *Portugal* se réserve le droit d'exiger que la rémunération soit versée par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui réside dans le même État que son bénéficiaire. »

Le paragraphe 18 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention de 1977 », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 19 : Ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention de 1977 », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 20 : Correspond au paragraphe 12 tel qu'il se lisait avant le 31 mars 1994. A cette date, le paragraphe 12 a été amendé et renuméroté paragraphe 20 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

> « 12. En raison de sa situation particulière en matière de navigation maritime, la *Grèce* gardera sa liberté d'action en ce qui concerne les dispositions de la Convention relatives aux revenus de l'exploitation des navires en trafic international, aux rémunérations des équipages de ces navires, à la fortune constituée par des navires en trafic international et par des biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires, et aux gains en capital provenant de l'aliénation de ces navires et de ces biens. »

Le paragraphe 12, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, correspondait au paragraphe 7 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 7 a été renuméroté paragraphe 12 et le titre qui précédait le paragraphe 7 a été supprimé par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention de 1977 », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le titre qui précédait le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« *Dérogation Spéciale* »

Le paragraphe 7 et le titre qui le précédait ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 21 : Amendé le 29 avril 2000, en remplaçant les mots « de professions dépendantes » par les mots « dans le cadre d'un emploi salarié », par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé «Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE» (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

« 21. La *Grèce* se réserve le droit d'insérer des dispositions spéciales concernant les revenus provenant de la prestation de services de professions dépendantes liée à des activités extraterritoriales. »

Le paragraphe 21 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 16
CONCERNANT L'IMPOSITION DES TANTIÈMES

1. Cet article vise les rémunérations perçues par une personne physique ou morale qui est un résident d'un État contractant, en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est un résident de l'autre État contractant. Comme il pourrait parfois être difficile de déterminer où les services ont été rendus, la disposition traite les services comme étant rendus dans l'État de la résidence de la société considérée.

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

1.1 Les pays membres ont généralement compris l'expression « tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires » comme incluant les avantages en nature reçus par une personne en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société (par exemple des options d'achat d'actions, l'usage d'une habitation ou d'une automobile, le bénéfice d'une assurance-maladie ou d'une assurance-vie et les adhésions à des clubs).

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

2. Il est fréquent qu'un membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société exerce aussi d'autres activités auprès de la société, par exemple, en tant que salarié, conseiller, consultant, etc. L'article ne s'applique évidemment pas aux émoluments qui lui sont versés pour l'exercice de ces autres activités.

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

3. Dans certains pays, les sociétés comprennent des organes qui sont assimilables à des conseils d'administration ou de surveillance. Les États contractants ont la faculté, dans leurs conventions bilatérales, d'inclure ces organes de sociétés dans une disposition correspondant à celle de l'article 16.

(Ajouté le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

3.1 Un grand nombre des problèmes examinés aux paragraphes 12 à 12.15 des Commentaires sur l'article 15 à propos des options d'achat d'actions attribuées aux salariés se posent également dans le cas des options d'achat d'actions attribuées aux membres du conseil d'administration ou de surveillance d'une société. Dans la mesure où les options d'achat d'actions sont attribuées à un résident d'un État contractant en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est résidente d'un autre État, cet autre État aura le droit d'imposer la fraction de l'avantage lié à l'option d'achat d'actions qui constitue des tantièmes, jetons de présence ou rétributions similaires (voir le paragraphe 1.1 ci-dessus), même si l'impôt

est perçu ultérieurement lorsque la personne n'est plus membre de ce conseil d'administration ou de surveillance. L'article s'applique à l'avantage provenant d'une option d'achat d'actions attribuée aux membres du conseil d'administration ou de surveillance indépendamment du moment où cet avantage est imposé, mais il faut distinguer l'avantage en question du gain en capital pouvant provenir de l'aliénation d'actions acquises par exercice de l'option. C'est cet article, et pas l'article 13, qui s'applique à tout avantage provenant de l'option même jusqu'à ce qu'elle soit exercée, vendue ou autrement aliénée (par exemple, par annulation ou par acquisition par la société ou par l'émetteur). Mais une fois que l'option a été exercée ou aliénée, l'avantage imposable au titre de l'article a été réalisé et tout gain ultérieur sur les actions acquises (c'est-à-dire la plus-value sur les actions après l'exercice de l'option) aura été obtenu par le membre du conseil d'administration ou du conseil de surveillance en sa qualité d'investisseur-actionnaire et relèvera de l'article 13. En effet, c'est au moment de l'exercice que l'option — ce que le membre du conseil d'administration ou de surveillance a obtenu ès qualité — disparaît et le bénéficiaire acquiert le statut d'actionnaire (et généralement investit de l'argent pour le devenir).

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

C (16)

Réserves sur l'article

4. L'*Estonie* se réserve le droit d'imposer conformément à cet article toute rémunération versée à un membre d'un conseil d'administration ou de quelque autre organe similaire d'une société résidente.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

5. Les *États-Unis* exigeront que toute imposition de ces tantièmes soit limitée aux revenus tirés des activités exercées dans le pays de la source.

(Remplacé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

6. La *Belgique* se réserve le droit de préciser que les rémunérations qu'une personne visée à l'article 16 recueille en raison de l'exercice d'une activité journalière ainsi que les rémunérations qu'un associé d'une société, autre qu'une société par actions, recueille en raison de son activité personnelle pour la société sont imposables conformément aux dispositions de l'article 15.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

7. La *Grèce* se réserve le droit d'appliquer l'article 16 à la rémunération d'un associé ayant qualité de gérant d'une société à responsabilité limitée de droit grec ou d'une société de personnes de droit grec.

(Ajouté le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'article 16 vise les rémunérations perçues par une personne physique ou morale résidente d'un État contractant en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société résidente de l'autre État contractant. Comme il pourrait parfois être difficile de déterminer où les services ont été rendus, la disposition traite les services comme étant rendus dans le pays de la résidence de la société considérée. »

Paragraphe 1.1 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004). Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 1.1 se lisait comme suit :

> « 1.1 Les pays membres ont généralement compris l'expression « tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires » comme incluant les avantages en nature reçus par une personne en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société (par exemple, l'usage d'une habitation ou d'une automobile, le bénéfice d'une assurance-maladie ou d'une assurance-vie et les adhésions à des clubs). »

Le paragraphe 1.1 a été ajouté le 23 octobre 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 quand le paragraphe 2 a été supprimé et un nouveau paragraphe 2 a été ajouté par le rapport. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Le *Canada* fait une réserve sur cet article. Lors des négociations en vue de la conclusion de Conventions avec d'autres pays Membres, les autorités canadiennes proposeront d'inclure les tantièmes dans les salaires, traitements et autres rémunérations visés à l'article 15. »

Paragraphe 3 : Ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 3.1 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004).

Paragraphe 4 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Le paragraphe 4 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008 a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. Le *Portugal* se réserve le droit d'imposer, en appliquant l'article 15, toute rémunération versée à un membre du conseil d'administration ou de quelque autre organe d'une société, au titre de l'exercice d'une activité permanente. »

Le paragraphe 4 a été ajouté et le titre qui précédait antérieurement le paragraphe 2 a été inséré avant le paragraphe 4 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 5 : Remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 5 du Modèle de Convention 1977 a été supprimé et un nouveau paragraphe 5 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. Les *États-Unis* font une réserve sur cet article. Les États-Unis estiment que les tantièmes doivent être imposés en appliquant l'article 14. »

Le paragraphe 5 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 6 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004). Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. La *Belgique* se réserve le droit d'appliquer l'article 16 également aux rétributions tirées de l'exercice de fonctions autres que celles d'administrateur ou de commissaire mais qui sont traitées par la législation belge comme de telles fonctions. Par ailleurs, la Belgique souhaite appliquer l'article 15, et non l'article 16, non seulement aux rémunérations d'une activité journalière recueillies par les personnes exerçant des fonctions d'administrateur ou de commissaire ou des fonctions assimilées, mais aussi aux rémunérations tirées de leur activité personnelle par les associés d'entités commerciales autres que des sociétés à responsabilité limitée et des sociétés anonymes. »

Le paragraphe 6 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. La *Belgique* se réserve le droit d'appliquer l'article 16 également aux rétributions tirées de l'exercice de fonctions autres que celles d'administrateur ou de commissaire mais qui sont traitées par la législation belge comme de telles fonctions. Par ailleurs, la Belgique souhaite appliquer l'article 15, et non l'article 16, non seulement aux rémunérations d'une activité journalière recueillies par les personnes exerçant des fonctions d'administrateur ou de commissaire ou des fonctions assimilées, mais aussi aux rémunérations tirées de leur activité personnelle par les associés de sociétés belges de personnes. »

Le paragraphe 6 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 7 : Ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 17 CONCERNANT L'IMPOSITION DES ARTISTES ET DES SPORTIFS

Paragraphe 1

1. Le paragraphe 1 prévoit que les artistes et les sportifs qui sont des résidents d'un État contractant sont imposables dans l'autre État contractant où ils exercent leurs activités en cette qualité, que celles-ci aient un caractère d'activité d'entreprise ou d'activité salariée. Cette disposition fait donc exception, soit à la règle énoncée à l'article 7 (sur lequel elle prévaut en vertu du paragraphe 4 de cet article), soit à celle qui est stipulée au paragraphe 2 de l'article 15.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

2. La règle ci-dessus permet d'éviter les difficultés d'ordre pratique qui se posent fréquemment en ce qui concerne l'imposition des artistes du spectacle et des sportifs qui se produisent à l'étranger. Par ailleurs, des dispositions trop rigides pourraient dans certains cas créer des obstacles aux échanges culturels. Pour pallier cet inconvénient, les États pourront d'un commun accord limiter l'application du paragraphe 1 aux activités d'entreprise. Pour ce faire, il suffira de remplacer les termes « nonobstant les dispositions de l'article 15 » par « sous réserve des dispositions de l'article 15 » aux paragraphes 1 et 2. Dans ce cas, les artistes du spectacle et les sportifs recevant un traitement ou un salaire tomberont automatiquement sous le coup de l'article 15 et bénéficieront des exemptions prévues au paragraphe 2 de cet article.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

3. Le paragraphe 1 vise les artistes et sportifs. Il n'est pas possible de donner une définition précise du terme « artiste » mais le paragraphe 1 donne des exemples de personnes qui peuvent être considérées comme tels. Cette liste ne doit pas être considérée comme exhaustive. D'une part, ce terme inclut clairement l'acteur de théâtre, l'acteur de cinéma ou l'acteur participant à des films publicitaires télévisés (ancien sportif compris). L'article peut aussi être appliqué aux artistes et sportifs participant à des activités de nature politique, sociale, religieuse ou charitable dès lors que ces activités comportent un élément de divertissement. Par contre, il ne s'applique pas aux intervenants invités à un colloque (par exemple, un ancien responsable politique rémunéré pour une intervention), à un modèle qui se produit en cette qualité (qui présente des vêtements au cours d'un défilé de mode ou d'une séance photo, par exemple) et non en tant qu'artiste, ni au personnel administratif ou technique (par exemple les caméramen pour le tournage d'un film, les producteurs, les metteurs en scène, les chorégraphes, le personnel technique ou les accompagnateurs d'un groupe pop). Entre les deux, il existe

une zone intermédiaire dans laquelle il convient d'apprécier le profil global des activités de la personne intéressée.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

4. Un particulier peut à la fois diriger un spectacle et y participer, ou peut diriger et produire un programme de télévision ou un film tout en y jouant un rôle. Dans de tels cas, il convient de déterminer la nature des activités exercées dans le pays où le spectacle a eu lieu. Si celles-ci ont principalement un caractère de prestation scénique, l'article est applicable à tous les revenus correspondants que l'intéressé perçoit dans ce pays. Si, au contraire, la prestation scénique ne constitue qu'une partie négligeable de ses activités dans ce pays, le revenu sera totalement exclu du champ de l'article. Dans les situations intermédiaires, une répartition sera nécessaire.

(Remplacé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

5. Si aucune définition précise n'est donnée du terme de « sportif », celui-ci ne vise pas seulement les participants à des manifestations athlétiques traditionnelles (comme les coureurs à pied, les sauteurs et les nageurs). Il vise aussi, par exemple, les joueurs de golf, les jockeys, les joueurs de football, de cricket et de tennis ainsi que les coureurs automobiles.

(Remplacé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

6. L'article s'applique également à d'autres participants à des activités qui ont généralement le caractère de divertissement tels que les joueurs de billard ou de *snooker* et les participants à des tournois d'échec ou de bridge.

C (17)

(Remplacé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

7. Le revenu perçu par les imprésarios, etc. pour organiser la prestation d'un artiste ou d'un sportif n'entrent pas dans le champ de l'article, mais tout revenu qu'ils perçoivent pour le compte de l'artiste ou du sportif est naturellement visé par cet article.

(Remplacé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

8. Le paragraphe 1 s'applique au revenu perçu directement ou indirectement, à titre individuel, par un artiste ou un sportif qui effectue une prestation en cette qualité. Dans certains cas, la rémunération n'est pas versée à l'exécutant ou à son imprésario/agent directement au titre d'une prestation spécifique. Ainsi, un musicien d'orchestre peut percevoir un salaire au lieu d'être payé au cachet ; l'État contractant où se déroule un concert est en droit, conformément au paragraphe 1, d'imposer la part du salaire du musicien qui correspond à ce concert. De même, lorsqu'un artiste ou sportif est employé, par exemple par une société unipersonnelle, l'État où l'activité est exercée peut imposer une fraction appropriée de toute rémunération versée à la personne physique. En outre, lorsque la législation du pays permet

de faire abstraction de telles entités, et de traiter les revenus comme revenant directement à l'individu, le paragraphe 1 permet à l'État où s'est produite la prestation d'imposer le revenu perçu par l'entité au profit de l'individu pour cette prestation, même si ce revenu ne lui est pas versé effectivement sous forme de rémunération.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

8.1 Le paragraphe s'applique quelle que soit l'entité qui verse le revenu. Par exemple, il couvre les prix et récompenses accordés par une fédération, une association ou une ligue nationale à une équipe ou à un individu en lien avec une manifestation sportive spécifique.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

9. Outre les droits obtenus au titre des manifestations ou spectacles auxquels ils participent directement, les artistes et sportifs perçoivent souvent des revenus sous forme de redevances, de droits de publicité ou de parrainage. En général, d'autres articles seront applicables chaque fois qu'il n'y a pas de relation étroite entre les revenus et l'exercice d'activités dans le pays intéressé. Cette relation étroite existe généralement lorsqu'on ne peut pas considérer raisonnablement que le revenu aurait été obtenu si ces activités n'avaient pas été exercées. Cette relation peut être liée au moment où a lieu la manifestation générant le revenu (par exemple, un paiement reçu par un joueur de golf professionnel au titre d'un entretien accordé pendant un tournoi auquel il participe) ou à l'objet de cette rémunération (par exemple, un paiement versé à un joueur de tennis vedette en contrepartie de l'utilisation de son image sur des affiches qui font la publicité d'un tournoi auquel il participera). Les redevances correspondant à des droits de la propriété intellectuelle relèvent normalement de l'article 12 plutôt que de l'article 17 (voir le paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 12) mais en général les droits de publicité et de parrainage sortent du cadre de l'article 12. L'article 17 s'applique aux revenus de la publicité ou du parrainage, etc. qui ont une relation étroite avec des manifestations ou spectacles qui ont lieu dans un État donné (par exemple, un paiement versé à un joueur de tennis qui porte sur son polo le logo, la marque commerciale ou le nom commercial d'un sponsor au cours d'un match). Cette relation étroite peut résulter d'un accord contractuel qui régit la participation à une manifestation désignée ou à un certain nombre de manifestations non précisées ; dans ce dernier cas, un État contractant dans lequel une ou plusieurs de ces manifestations ont lieu peut imposer une partie des droits de publicité ou de parrainage correspondants (comme il le ferait, par exemple, dans le cas d'une rémunération couvrant un certain nombre de spectacles non précisés ; voir les paragraphes 9.2 et 9.3). Les revenus du même type qui ne peuvent être imputés à ces manifestations ou spectacles relèvent des règles normales de l'article 7 ou de l'article 15, le cas

échéant. Les versements reçus en cas d'annulation d'un spectacle sortent également du cadre de l'article 17 et relèvent de l'article 7 ou 15, selon le cas. Divers paiements peuvent être effectués en lien avec l'exploitation de produits dérivés ; alors que le versement à un artiste ou à un sportif d'une partie du revenu tiré de l'exploitation de produits dérivés étroitement lié à une manifestation ou spectacle mais qui ne constitue pas des redevances relève normalement de l'article 17, le versement d'un revenu tiré de l'exploitation de produits dérivés à la suite de ventes réalisées dans un pays sans relation étroite avec des manifestations ou spectacles ayant eu lieu dans ce pays et qui ne constitue pas des redevances est normalement couvert par l'article 7 (ou par l'article 15, si ce revenu est versé à un salarié).

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

9.1 Hormis les exemples ci-dessus, il existe un certain nombre de cas où il peut être difficile de déterminer si un élément de revenu spécifique est perçu par une personne en sa qualité d'artiste ou de sportif à l'occasion d'activités personnelles exercées en cette qualité. Les principes suivants peuvent être utiles pour traiter ces situations :

— La référence à « un artiste ou un sportif » englobe toute personne qui intervient en cette qualité, même lors d'une manifestation unique. Aussi, l'article 17 peut s'appliquer à un amateur qui remporte un prix assorti d'une somme d'argent à l'issue d'une manifestation sportive, ou à une personne qui n'est pas un acteur mais qui perçoit un cachet pour une apparition unique dans un film ou dans une annonce publicitaire à la télévision.

— Comme indiqué dans les paragraphes précédents, les activités d'un artiste ou d'un sportif ne se limitent pas à la participation à un spectacle ou à une manifestation sportive dans un État donné, mais incluent également, à titre d'exemple, sa présence dans un film publicitaire ou lors d'interviews menés dans cet État qui sont étroitement liés à cette participation.

— Le simple fait de commenter ou de rendre compte d'un spectacle ou d'une manifestation sportive à laquelle le commentateur lui-même ne participe pas n'est pas assimilable à l'activité d'un artiste ou d'un sportif agissant en cette qualité. Par exemple, le cachet qu'un ancien sportif ou qu'un sportif victime d'une blessure perçoit parce qu'il commente la retransmission d'une manifestation sportive à laquelle il ne participe pas ne seraient pas couverts par l'article 17.

— La préparation, comme les répétitions et l'entraînement, fait partie des activités normales des artistes et des sportifs. Si un artiste ou un sportif est rémunéré pour le temps consacré aux répétitions, aux entraînements ou aux activités de préparation similaires accomplies

dans un État (ce qui est très fréquent pour des artistes et sportifs salariés, mais peut également se produire pour une personne travaillant à son compte, comme un chanteur d'opéra tenu par contrat de participer à un certain nombre de répétitions), la rémunération correspondante, ainsi que la rémunération pour le temps passé à voyager dans cet État pour les spectacles, les répétitions et les entraînements (ou des activités de préparation similaires), relèveraient de cet article. Ce principe vaut indépendamment du fait que ces répétitions, entraînements ou préparations similaires se rattachent ou non à des manifestations publiques spécifiques dans cet État (par exemple, la rémunération versée au titre de la participation à un stage de préparation d'avant-saison serait couverte).

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

9.2 Les artistes et les sportifs exercent souvent leurs activités dans différents États, ce qui nécessite de déterminer la fraction de leur revenu tirée des activités exercées dans chaque État. Bien que les faits et circonstances propres à chaque cas soient déterminants, les principes généraux suivants sont utiles à cette fin :

— Un élément de revenu qui est étroitement lié à des activités spécifiques exercées par l'artiste ou le sportif dans un État (par exemple, un prix décerné au vainqueur d'une compétition sportive se déroulant dans cet État ; une indemnité journalière versée au titre de la participation à un tournoi ou à un stage d'entraînement dans cet État ; une somme payée à un musicien pour un concert donné dans un État) sera considéré comme perçu au titre des activités exercées dans cet État.

— Comme l'indique le paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 15, l'emploi est exercé à l'endroit où le salarié est physiquement présent lorsqu'il exerce les activités au titre desquelles les revenus liés à l'emploi sont payés. Lorsque la rémunération perçue par un artiste ou un sportif salarié d'une équipe, d'une troupe ou d'un orchestre couvre diverses activités qui doivent être exercées au cours d'une certaine période (par exemple, un salaire annuel couvrant différentes activités telles que : entraînements ou répétitions ; déplacements avec l'équipe, la troupe ou l'orchestre ; participation à un match ou à un spectacle public, etc.), il convient donc, sauf s'il s'avère que tout ou partie de la rémunération doit être répartie différemment, de répartir ce salaire ou cette rémunération en fonction des jours de travail passés dans chaque État dans lequel l'artiste ou le sportif est tenu, en vertu de son contrat de travail, d'exercer ces activités.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

9.3 Les exemples suivants illustrent ces principes :

— Exemple 1 : un chanteur non salarié perçoit une rémunération forfaitaire pour un certain nombre de concerts donnés dans différents États, à laquelle s'ajoute 5 % du total des ventes de billets de chaque concert. Dans ce cas, il semble approprié de répartir la rémunération forfaitaire en fonction du nombre de concerts donnés dans chaque État, mais de répartir la rémunération liée au pourcentage des ventes de billets en fonction de l'endroit où ont eu lieu les concerts pour lesquels les billets ont été vendus.

— Exemple 2 : un coureur cycliste est salarié d'une équipe. Aux termes de son contrat de travail, il est tenu de voyager avec son équipe, d'être présent lors de conférences de presse publiques organisées par son équipe et de participer aux entraînements et aux courses qui ont lieu dans différents pays. Il perçoit un salaire annuel fixe majoré de primes en fonction de son classement à l'issue des courses. Dans ce cas, il semble approprié de répartir le salaire en fonction du nombre de jours de travail durant lesquels il est présent dans chaque État où il exerce les activités liées à son emploi (par exemple, déplacements, entraînements, courses, apparitions publiques) et de répartir les primes en fonction de l'endroit où les courses correspondantes ont eu lieu.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

C (17)

9.4 Les paiements au titre de la diffusion simultanée d'une prestation d'un artiste ou d'un sportif versés directement à l'artiste ou au sportif ou à son profit (par exemple, un paiement effectué à la société de promotion de l'artiste ou du sportif) tombent sous le coup de l'article 17 (voir le paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 12, qui porte aussi sur les paiements au titre des ventes ou de la diffusion publique ultérieures d'enregistrements de la prestation). Si toutefois le paiement est effectué à un tiers (au propriétaire des droits de diffusion, par exemple) et qu'il ne bénéficie pas à l'artiste, ce paiement n'est pas lié aux activités personnelles de l'artiste et, partant, ne constitue pas un revenu d'activités qu'un artiste ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité. Lorsque, par exemple, l'organisateur d'un tournoi de football détient tous les droits de la propriété intellectuelle qui se rattachent à la manifestation et, à ce titre, perçoit une rémunération pour les droits de diffusion liés à la manifestation, l'article 17 ne s'applique pas à cette rémunération ; de même, l'article 17 ne s'applique pas à la fraction de cette rémunération qui sera versée aux équipes participantes et qui ne sera pas redistribuée aux joueurs et ne bénéficie pas de quelque autre manière aux joueurs. La question de savoir si ces paiements constituent des redevances couvertes par l'article 12 dépendra, entre autres facteurs, de la nature

juridique de ces droits de diffusion, notamment aux termes de la législation sur les droits d'auteur applicable.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

9.5 Il est fréquent que les artistes et sportifs tirent, directement ou indirectement (par exemple, par le biais d'un paiement effectué à la société de promotion de l'artiste ou du sportif), une fraction substantielle de leur revenu sous la forme d'une rémunération en contrepartie de l'utilisation, ou du droit d'utilisation, de leur « droit à l'image », par exemple pour l'utilisation de leur nom, de leur signature ou de leur image personnelle. Lorsque cette utilisation du droit à l'image de l'artiste ou du sportif n'est pas étroitement liée à la prestation de l'artiste ou du sportif dans un État donné, les paiements correspondants ne seront généralement pas couverts par l'article 17 (voir le paragraphe 9 ci-dessus). Il existe néanmoins des cas dans lesquels les paiements à un artiste ou à un sportif qui est résident d'un État contractant, ou à une autre personne, au titre de l'utilisation, ou du droit d'utilisation, du droit à l'image de cet artiste ou de ce sportif constituent en substance une rémunération des activités de cet artiste ou de ce sportif qui entrent dans le champ d'application de l'article 17 et qui se déroulent dans l'autre État contractant. En pareils cas, les dispositions du paragraphe 1 ou 2, en fonction des circonstances, s'appliquent.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

10. L'article ne fait pas mention des modalités de calcul du revenu visé. Il revient à la législation nationale de chaque État contractant de déterminer l'importance des déductions éventuelles au titre des dépenses. Les législations nationales diffèrent sur ce point, certaines prévoyant une imposition à la source à un taux peu élevé applicable à la rémunération brute versée aux artistes ou aux sportifs. De telles dispositions s'appliquent parfois aussi aux revenus versés à des groupes ou à des équipes, troupes, etc. constituées en personnes morales. Certains États peuvent néanmoins considérer que l'imposition du montant brut peut être inappropriée dans certaines circonstances même si le taux applicable est bas. Ces États peuvent souhaiter offrir au contribuable la possibilité d'être imposé sur un montant net. Ce résultat pourrait être obtenu en incluant un paragraphe rédigé comme suit :

C (17)

> Lorsqu'un résident d'un État contractant tire un revenu auquel il est fait référence au paragraphe 1 ou 2 et que ce revenu est imposable dans l'autre État contractant sur la base du montant brut, cette personne peut, dans un délai de [délai à déterminer par les États contractants], demander par écrit à l'autre État contractant que ce revenu soit imposable dans cet autre État sur la base d'un montant net. Cette demande doit être acceptée par cet autre État. Pour déterminer le revenu imposable de ce résident dans l'autre

État, sont admises en déduction les dépenses déductibles selon la législation nationale de l'autre État qui sont exposées aux fins des activités exercées dans cet autre État et dont la déduction est accordée à un résident de cet autre État qui exerce des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

10.1 Certains États peuvent aussi considérer qu'il serait inapproprié d'appliquer l'article 17 à un artiste ou un sportif non résident qui ne serait pas par ailleurs imposable dans un État contractant (conformément aux dispositions de l'article 7 ou 15, par exemple) et qui, au cours d'une année d'imposition donnée, ne tire que de faibles revenus d'activités exercées dans cet État. Les États qui souhaitent exclure ces situations de l'application de l'article 17 peuvent le faire en utilisant une version alternative du paragraphe 1 ainsi rédigée :

Nonobstant les dispositions de l'article 7, les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant en tant qu'artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre État, sauf si le montant brut de ces revenus tirés par ce résident de ces activités exercées au cours d'une année d'imposition de l'autre État contractant ne dépasse pas un montant équivalent à [15 000 droits de tirage spéciaux du FMI] libellé dans la monnaie de cet autre État au début de cette année d'imposition, ou tout autre montant convenu par les autorités compétentes avant cette année d'imposition et au titre de cette année d'imposition.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

10.2 Le montant auquel la disposition ci-dessus fait référence est purement indicatif. La référence aux « droits de tirage spéciaux du FMI » évite de renvoyer à la monnaie de l'un des deux États contractants et permet de mentionner un montant qui reste relativement constant en valeur quelles que soient les fluctuations monétaires dans chaque État (les droits de tirage spéciaux du FMI sont basés sur un panier de monnaies révisé périodiquement et sont aisément exprimés dans la plupart des monnaies convertibles). De même, pour simplifier l'administration, la disposition envisagée stipule que la limite applicable dans un État pour une année d'imposition donnée est le montant converti dans la monnaie de cet État au début de cette année. La disposition autorise également les autorités compétentes à réviser ce montant lorsqu'elles le jugent approprié ; toutefois, au lieu d'adopter un montant fixe, certains États peuvent préférer opter pour un mécanisme objectif qui permettrait d'effectuer des révisions périodiques (en remplaçant par exemple

le montant par une formule de type « 50 % du PIB moyen par habitant pour les pays de l'OCDE, tel que déterminé par l'OCDE »).

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

10.3 La disposition proposée n'empêcherait pas les États contractants de prélever l'impôt au moment où le revenu correspondant est perçu et de le rembourser après la fin de l'année lorsqu'il s'avère que le montant minimum n'a pas été dépassé.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

10.4 La disposition proposée s'applique uniquement au regard du paragraphe 1 (l'application de la règle à d'autres personnes couvertes par le paragraphe 2 pourrait favoriser une fragmentation des contrats entre de nombreuses entités liées en vue de décupler les avantages de l'exception). De même, la disposition limite uniquement le droit d'imposition supplémentaire reconnu par l'article 17 et est sans effet sur les droits d'imposition dont dispose l'État de la source en vertu des articles 7 et 15. Par conséquent, elle n'empêcherait pas l'imposition dans la mesure où l'artiste a un établissement stable dans l'État de la source ou est présent dans cet État pendant plus de 183 jours (ou est employé par un employeur qui est un résident de cet État ou qui a un établissement stable dans cet État).

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

11. Le paragraphe 1 de l'article s'applique aux revenus qu'un artiste ou un sportif tire de ses activités personnelles. Le paragraphe 2 traite des cas où les revenus de ses activités sont attribués à d'autres personnes. Si le revenu d'un artiste ou d'un sportif est réalisé par une autre personne et que l'État de source n'a pas l'autorité législative pour faire abstraction de la personne qui reçoit le revenu de façon à imposer directement l'artiste ou le sportif sur ce revenu, le paragraphe 2 prévoit que la fraction du revenu sur laquelle l'artiste ou le sportif ne peut être imposé peut être imposée comme revenu de la personne qui la reçoit. Si la personne qui reçoit le revenu exerce des activités d'entreprise, l'État de source peut imposer ce revenu même si celui-ci n'est pas imputable à un établissement stable situé dans ce pays. Cependant, il n'en va pas toujours ainsi. Il y a trois cas principaux de ce genre :

a) Le premier cas est celui où une société de gestion perçoit une rémunération pour la venue par exemple d'un groupe de sportifs (qui n'a pas lui-même la personnalité juridique).

b) Le deuxième cas est celui d'une équipe, d'une troupe, d'un orchestre, etc. qui est constitué en personne morale. Les revenus des spectacles ou événements sportifs peuvent être versés à cette entité. Les membres de

l'équipe, de l'orchestre, etc. seront imposables, en vertu du paragraphe 1, dans l'État où ils exercent leurs activités d'artistes ou de sportifs, pour toute rémunération (ou tout autre revenu dont ils bénéficient) provenant de l'exercice de ces activités (voir néanmoins le paragraphe 14.1 ci-dessous). Le bénéfice réalisé par cette personne morale du fait d'un spectacle ou événement serait imposable en vertu du paragraphe 2.

c) Le troisième cas concerne certains procédés d'évasion fiscale lorsque la rémunération due pour la prestation fournie par un artiste ou par un sportif n'est pas versée à lui-même mais à un tiers, par exemple à ce qu'on appelle une société de promotion d'artiste ou de sportif, de sorte que le revenu n'est imposé, dans l'État où l'activité est exercée, ni comme rémunération personnelle de l'artiste ou du sportif pour la prestation de ses services, ni comme bénéfice de l'entreprise en l'absence d'un établissement stable. Certains pays font abstraction de tels dispositifs dans leur législation nationale et considèrent les revenus comme réalisés par l'artiste ou le sportif : lorsque c'est le cas, le paragraphe 1 leur permet d'imposer les revenus tirés d'activités exercées sur leur territoire. D'autres pays n'ont pas cette possibilité. Lorsqu'un spectacle y est organisé, le paragraphe 2 permet à l'État en question d'imposer les bénéfices détournés du revenu de l'artiste ou du sportif au profit de l'entité. Toutefois, les États auxquels leur législation nationale ne donne pas les moyens d'appliquer cette disposition ont la faculté de convenir d'autres solutions ou de ne pas faire figurer le paragraphe 2 dans les conventions bilatérales qu'ils concluent.

C (17)

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

11.1 L'application du paragraphe 2 ne se limite pas aux situations dans lesquelles l'artiste du spectacle ou le sportif et l'autre personne à laquelle les revenus sont attribués, par exemple une société de promotion d'artistes ou de sportifs, sont tous deux résidents d'un même État contractant. Ce paragraphe autorise l'État dans lequel sont exercées les activités d'un artiste du spectacle ou d'un sportif à imposer les revenus tirés de ces activités et attribués à une autre personne, quelles que soient les autres dispositions de la Convention qui seraient autrement applicables. Ainsi, nonobstant les dispositions de l'article 7, ce paragraphe autorise cet État à imposer les revenus tirés par une société de promotion d'artistes ou de sportifs résidente dans l'autre État contractant, même lorsque l'artiste ou le sportif concerné n'est pas lui-même résident de cet autre État. De la même façon, lorsque les revenus d'un artiste résident de l'un des États contractants sont attribués à une personne, par exemple une société de promotion d'artistes ou de sportifs, qui est résidente d'un État tiers avec lequel l'État de la source ne possède pas de convention

fiscale, rien n'empêchera cet État contractant d'imposer cette personne conformément à sa législation nationale.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

11.2 Toutefois, le paragraphe 2 ne s'applique pas aux prix que le propriétaire d'un cheval ou que l'écurie à laquelle appartient une voiture de course reçoit au titre des résultats obtenus par le cheval ou par la voiture lors d'une course ou de plusieurs courses qui se déroulent au cours d'une certaine période. En pareil cas, le prix n'est pas attribué au titre des activités personnelles du jockey ou du pilote, mais au titre des activités liées à la propriété et à l'entraînement du cheval, ou à la conception, la construction, la propriété et l'entretien de la voiture. Ce prix ne provient pas des activités personnelles du jockey ou du pilote et n'est pas couvert par l'article 17. Néanmoins, si le propriétaire ou l'écurie reçoit un paiement au titre des activités personnelles du jockey ou du pilote de course, ce revenu peut être imposé comme revenu du jockey ou du pilote aux termes du paragraphe 1 (voir le paragraphe 7 ci-dessus).

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

11.3 Il convient toutefois de noter qu'en règle générale, quelles que soient les dispositions de l'article 17, la Convention n'empêche par l'application des mesures générales de lutte contre l'évasion fiscale prévues par la législation de l'État de la source qui permettent à cet État d'imposer soit l'artiste/le sportif, soit la société de promotion dans les cas d'usage abusif, comme le prévoit d'ailleurs les paragraphes 22 et 22.1 des Commentaires sur l'article 1.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

11.4 Le paragraphe 2 couvre les revenus qui peuvent être considérés comme perçus au titre des activités personnelles d'un artiste ou d'un sportif. Ceci englobe les revenus perçus par une entreprise qui est rémunérée au titre de l'exercice de telles activités (comme une équipe sportive ou un orchestre) mais n'inclut pas, de toute évidence, les revenus de toutes les entreprises qui participent à la production de spectacles ou d'événements sportifs. Par exemple, le revenu perçu par le promoteur indépendant d'un concert sur la vente de billets et l'attribution d'espace publicitaire n'est pas couvert par le paragraphe 2.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

11.5 Bien que l'article n'indique pas le mode de calcul des revenus couverts par les paragraphes 1 et 2 et laisse à la législation interne d'un État contractant le soin de déterminer l'importance des déductions éventuelles (voir le paragraphe 10 ci-dessus), le revenu obtenu au titre des activités personnelles d'un sportif ou d'un artiste ne doit pas être imposé deux fois du fait de

l'application de ces deux paragraphes. Il s'agira d'une considération importante lorsque, par exemple, le paragraphe 2 autorise un État contractant à imposer la société de promotion d'un artiste sur un paiement perçu par cette société au titre d'activités exercées par l'artiste dans cet État, et le paragraphe 1 autorise aussi cet État à imposer la fraction de la rémunération versée par cette société à l'artiste qui peut être raisonnablement attribuée à ces activités. En pareil cas, l'État contractant peut, en fonction de sa législation interne, soit imposer uniquement la société ou l'artiste sur l'intégralité du revenu attribuable à ces activités, soit imposer chacun d'eux sur une fraction du revenu, par exemple en imposant le revenu perçu par la société tout en autorisant une déduction correspondant à la fraction de la rémunération versée à l'artiste et en imposant l'artiste sur cette fraction.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Autres considérations concernant les paragraphes 1 et 2

12. Dans les cas visés aux paragraphes 1 et 2, lorsque l'État dont la personne qui reçoit le revenu est un résident utilise, pour éviter la double imposition, la méthode de l'exemption, cet État serait dans l'impossibilité d'imposer ce revenu même si l'État où la prestation a été fournie ne pouvait pas faire usage de son droit d'imposition ; c'est donc la méthode de l'imputation qui doit être utilisée dans ces cas. Le même résultat pourrait être obtenu en stipulant que l'État dont la personne qui perçoit le revenu est un résident dispose d'un droit subsidiaire d'imposition pour le cas où l'État où les activités sont exercées ne peut faire usage du droit qui lui est conféré par les paragraphes 1 et 2. Les États contractants ont la faculté de choisir l'une ou l'autre de ces méthodes pour s'assurer que le revenu n'échappe pas à l'imposition.

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

13. En général, l'article 17 s'applique lorsque l'artiste ou le sportif est au service d'un État et perçoit des revenus de cet État ; voir le paragraphe 6 des Commentaires sur l'article 19. Certaines conventions prévoient que l'article 17 n'est pas applicable aux artistes du spectacle et aux sportifs qui sont au service d'organismes subventionnés au moyen de fonds publics.

(Amendé le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

14. Certains pays peuvent estimer qu'il y a lieu d'exclure du champ d'application de l'article les manifestations bénéficiant de fonds publics. Ces pays ont le droit d'insérer une clause à cette fin mais les exonérations doivent être fondées sur des critères objectifs et faciles à définir afin que l'exemption ne soit accordée que dans les cas visés. La clause pourrait être rédigée comme suit :

Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables aux revenus d'activités exercées par des artistes ou des sportifs dans un État contractant si la visite dans cet État est entièrement ou principalement financée par des fonds publics d'un ou des deux États contractants ou de leurs subdivisions politiques ou collectivités locales. Dans ce cas, le revenu n'est imposable que dans l'État contractant où réside l'artiste ou le sportif.

(Ajouté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

14.1 En outre, compte tenu des difficultés administratives que posent l'attribution à des activités spécifiques se déroulant dans un État de la rémunération globale des différents membres salariés d'une équipe, d'une troupe ou d'un orchestre étranger, et l'imposition de la fraction pertinente de cette rémunération, certains États peuvent juger approprié de ne pas imposer cette rémunération. Bien qu'un État puisse décider de manière unilatérale d'exempter cette rémunération, cette solution unilatérale ne serait pas réciproque et poserait le problème décrit au paragraphe 12 ci-dessus lorsque l'État de résidence de la personne qui perçoit ce revenu utilise la méthode de l'exemption. Ces États peuvent donc juger approprié d'exclure cette rémunération de la portée de l'article. Le paragraphe 2 ci-dessus indique qu'une solution consisterait à modifier le texte de l'article de façon à ce qu'il ne s'applique pas aux revenus d'emploi, mais certains États pourraient préférer une exception plus étroite qui se limite aux cas qu'ils rencontrent fréquemment dans la pratique. Voici un exemple de disposition applicable aux membres d'une équipe sportive qui pourrait être utilisée à cette fin :

Les dispositions de l'article 17 ne s'appliquent pas aux revenus perçus par un résident d'un État contractant au titre d'activités qu'une personne physique exerce dans l'autre État contractant en tant que membre d'une équipe sportive du premier État qui participe à un match organisé dans l'autre État par une ligue à laquelle cette équipe appartient.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Observations sur les Commentaires

15. En ce qui concerne les exemples donnés au paragraphe 3, la *Turquie* considère que l'activité d'un modèle qui se produit en cette qualité (qui présente des vêtements au cours d'un défilé de mode ou d'une séance photo, par exemple) entre dans le champ d'application de cet article compte tenu de la nature de cette activité qui implique une prestation et apparition publiques.

(Remplacé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

15.1 La *France* considère que l'affirmation de la première phrase du paragraphe 13 contredisant la formulation antérieure à la révision de 1995 est erronée, car il n'est pas conforme à la réalité de qualifier a priori

d'industrielles ou commerciales ou d'activités d'entreprise les activités publiques en question — et en particulier les activités culturelles — qui n'ont ordinairement pas un but lucratif. Au surplus, cette affirmation du paragraphe 13 n'est pas cohérente avec la deuxième phrase du même paragraphe ni avec le paragraphe 14, qui prévoient explicitement le droit d'appliquer aux activités publiques considérées un régime spécial d'exonération : s'il s'agissait généralement d'activités industrielles ou commerciales ou d'activités d'entreprise, un tel régime serait injustifié, car il serait alors contraire à la neutralité fiscale et à l'égalité devant l'impôt.

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

15.2 La *Suisse* ne partage pas le point de vue exprimé au paragraphe 9 des Commentaires selon lequel l'article 17 s'applique au revenu de publicité ou de parrainage qui a un lien étroit avec une prestation dans un État donné. La Suisse considère que le revenu de publicité ou de parrainage tombe sous les règles normales de l'article 7 ou de l'article 15, selon le cas, même si ce revenu a un lien étroit avec une prestation dans un État donné. En outre, la Suisse estime que le revenu provenant de la vente de produits dérivés et le revenu sous la forme de paiement pour l'usage, ou la concession de l'usage, du droit à l'image (paragraphe 9.5 des Commentaires) ne sont pas couverts par l'article 17.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

C (17)

Réserves sur l'article

16. Le *Canada*, les *États-Unis* et la *Suisse* estiment que le paragraphe 2 doit s'appliquer uniquement dans les cas prévus à l'alinéa 11 *c*) ci-dessus et se réservent le droit de proposer une modification à cet effet.

(Amendé le 23 octobre 1997 ; voir HISTORIQUE)

17. L'*Allemagne* se réserve le droit d'insérer une disposition selon laquelle les revenus tirés par une personne en contrepartie du transfert des droits de retransmission en direct ou d'autres exploitations commerciales des activités personnelles des artistes et sportifs sont imposables dans l'État où l'artiste ou le sportif exerce ses activités personnelles.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

18. Selon la doctrine française et sa pratique conventionnelle, les revenus qu'un artiste ou un sportif tire de l'exploitation de son image sont indissociables de son activité professionnelle et doivent, en conséquence, être taxés dans l'État source de ces revenus. La *France* se réserve donc le droit d'insérer, lors de la négociation de ses conventions, un paragraphe complémentaire permettant d'imposer, en tant qu'État source, des revenus

correspondant à des prestations non indépendantes de la notoriété professionnelle.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

19. *(Supprimé le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)*

20. Les *États-Unis* se réservent le droit de limiter l'application du paragraphe 1 aux situations dans lesquelles l'artiste du spectacle ou le sportif gagne une somme déterminée.

(Renuméroté et amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014). Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Le paragraphe 1 prévoit que les artistes et les sportifs qui sont des résidents d'un État contractant sont imposables dans l'autre État contractant où ils exercent leurs activités en cette qualité, que celles-ci aient un caractère d'activité d'entreprise ou d'activité salariée. Cette disposition fait donc exception, soit à la règle énoncée à l'article 7, soit à celle qui est stipulée au paragraphe 2 de l'article 15. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Le paragraphe 1 prévoit que les artistes et les sportifs qui sont des résidents d'un État contractant sont imposables dans l'autre État contractant où ils exercent leurs activités en cette qualité, que celles-ci aient ou non un caractère indépendant. Cette disposition fait donc exception, soit à la règle énoncée à l'article 14, soit à celle qui est stipulée au paragraphe 2 de l'article 15. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base d'un rapport antérieur intitulé « L'imposition des revenus des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 mars 1987). Au même moment, le titre qui précédait ce paragraphe a été ajouté. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Le paragraphe 1 prévoit que les artistes du spectacle et les sportifs qui sont des résidents d'un État contractant seront imposables dans l'autre État contractant où ils exercent leurs activités en cette qualité, que celles-ci aient ou non un caractère indépendant. Cette disposition fait donc exception soit à la règle énoncée à l'article 14, soit à celle qui est stipulée au paragraphe 2 de l'article 15. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de

Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. La disposition de l'article 17 concerne les professionnels du spectacle et les sportifs et prévoit que ceux-ci seront imposables dans l'État où ils exercent leurs activités, que celles-ci aient ou non un caractère indépendant. Cette disposition fait exception, dans le premier cas, à la règle énoncée à l'article 14, dans le second cas, à celle qui est stipulée au paragraphe 2 de l'article 15. »

Paragraphe 2 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014). Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. La règle ci-dessus permet d'éviter les difficultés d'ordre pratique qui se posent fréquemment en ce qui concerne l'imposition des artistes du spectacle et des sportifs qui se produisent à l'étranger. Par ailleurs, des dispositions trop rigides pourraient dans certains cas créer des obstacles aux échanges culturels. Pour pallier cet inconvénient, les États pourront d'un commun accord limiter l'application du paragraphe 1 aux activités d'entreprise. Pour ce faire, il suffira de modifier le texte de l'article de façon à y prévoir qu'il s'applique sous réserve du seul article 7. Dans ce cas, les artistes du spectacle et les sportifs recevant un traitement ou un salaire tomberont automatiquement sous le coup de l'article 15 et bénéficieront des exemptions prévues au paragraphe 2 de cet article. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

C (17)

> « 2. La règle ci-dessus permet d'éviter les difficultés d'ordre pratique qui se posent fréquemment en ce qui concerne l'imposition des artistes du spectacle et des sportifs qui se produisent à l'étranger. Par ailleurs, des dispositions trop rigides pourraient dans certains cas créer des obstacles aux échanges culturels. Pour pallier cet inconvénient, les États pourront d'un commun accord limiter l'application du paragraphe 1 aux activités exercées à titre indépendant. Pour ce faire, il suffira de modifier le texte de l'article de façon à y prévoir qu'il s'applique sous réserve du seul article 14. Dans ce cas, les artistes du spectacle et les sportifs recevant un traitement ou un salaire tomberont automatiquement sous le coup de l'article 15 et bénéficieront des exemptions prévues au paragraphe 2 de cet article. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base d'un rapport antérieur intitulé « L'imposition des revenus des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 mars 1987). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. La règle ci-dessus permet d'éviter les difficultés d'ordre pratique qui se posent fréquemment en ce qui concerne l'imposition des artistes du spectacle et des sportifs qui se produisent à l'étranger. Par ailleurs, des dispositions trop rigides pourraient dans certains cas créer des obstacles aux échanges culturels. Pour pallier cet inconvénient, les États pourront d'un commun accord limiter l'application du paragraphe 1 aux activités exercées à titre indépendant en

ajoutant ses dispositions à celles de l'article 14. Dans ce cas, les artistes du spectacle et les sportifs recevant un traitement ou un salaire tomberont automatiquement sous le coup de l'article 15 et bénéficieront des exemptions prévues au paragraphe 2 de cet article. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. La règle ci-dessus permet d'éviter les difficultés d'ordre pratique qui se posent fréquemment en ce qui concerne l'imposition des professionnels du spectacle et des sportifs qui se produisent à l'étranger. Certaines Conventions prévoient cependant des dérogations telles que celles qui sont prévues au paragraphe 2 de l'article 15. Par ailleurs, des dispositions trop rigides pourraient dans certains cas créer des obstacles aux échanges culturels. Pour pallier cet inconvénient, les États pourront d'un commun accord limiter l'application de l'article 17 aux activités exercées à titre indépendant en ajoutant ses dispositions à celles de l'article 14 relatif aux professions libérales et autres activités indépendantes de caractère analogue. Dans ce cas, les professionnels du spectacle et les sportifs recevant un traitement ou un salaire tomberont automatiquement sous le coup de l'article 15 et bénéficieront des exemptions prévues au paragraphe 2 de cet article. »

Paragraphe 3 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. Le paragraphe 1 vise les artistes et sportifs. Il n'est pas possible de donner une définition précise du terme « artiste » mais le paragraphe 1 donne des exemples de personnes qui peuvent être considérées comme tels. Cette liste ne doit pas être considérée comme exhaustive. D'une part, ce terme inclut clairement l'acteur de théâtre, l'acteur de cinéma et l'acteur participant à des films publicitaires télévisés (ancien sportif compris). L'article peut aussi être appliqué aux artistes et sportifs participant à des activités de nature politique, sociale, religieuse ou charitable dès lors que ces activités comportent un élément de divertissement. Par contre, il ne s'applique pas aux intervenants invités à un colloque ni au personnel administratif ou technique (par exemple les caméramen pour le tournage d'un film, les producteurs, les metteurs en scène, les chorégraphes, le personnel technique ou les accompagnateurs d'un groupe *pop*). Entre les deux, il existe une zone intermédiaire dans laquelle il convient d'apprécier le profil global des activités de la personne intéressée. »

Le paragraphe 3 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 3 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 13 (voir historique du paragraphe 13) et un nouveau paragraphe 3 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base des paragraphes 68 et 72 d'un rapport antérieur intitulé « L'imposition des revenus des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 mars 1987).

Paragraphe 4 : Remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et inclus dans le nouveau paragraphe 11 (voir historique du paragraphe 11) et le nouveau paragraphe 4 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le

23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 69 d'un rapport antérieur intitulé « L'imposition des revenus des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 mars 1987).

Paragraphe 5 : Remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 5 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 12 (voir historique du paragraphe 12) et un nouveau paragraphe 5 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 70 d'un rapport antérieur intitulé « L'imposition des revenus des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 mars 1987).

Paragraphe 6 : Remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 6 du Modèle Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 16 (voir historique du paragraphe 16), un nouveau paragraphe 6 a été ajouté et le titre qui précédait le paragraphe 6 a été inséré immédiatement au-dessus du paragraphe 15 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 71 d'un rapport antérieur intitulé « L'imposition des revenus des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 mars 1987).

Paragraphe 7 : Remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 7 du Modèle Modèle de Convention de 1977 a été amendé et divisé en deux nouveaux paragraphes 17 et 19 (voir historique des paragraphes 17 et 19) et un nouveau paragraphe 7 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base des paragraphes 73 et 74 d'un rapport antérieur intitulé « L'imposition des revenus des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 mars 1987). Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 7 a été inséré au-dessus du paragraphe 16

Paragraphe 8 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

C (17)

> « 8. Le paragraphe 1 s'applique au revenu perçu directement ou indirectement, à titre individuel, par un artiste ou un sportif. Dans certains cas, la rémunération n'est pas versée directement à l'exécutant ou à son imprésario/agent. Ainsi, un musicien d'orchestre peut percevoir un salaire au lieu d'être payé au cachet ; l'État contractant où se déroule un concert est en droit, conformément au paragraphe 1, d'imposer la part du salaire du musicien qui correspond à ce concert. De même, lorsqu'un artiste ou sportif est employé, par exemple par une société unipersonnelle, l'État où l'activité est exercée peut imposer une fraction appropriée de toute rémunération versée à la personne physique. En outre, lorsque la législation du pays permet de faire abstraction de telles entités, et de traiter les revenus comme revenant directement à l'individu, le paragraphe 1 permet à l'État où s'est déroulé un spectacle d'imposer le revenu perçu par l'entité au profit de l'individu pour ce spectacle, même si ce revenu ne lui est pas versé effectivement sous forme de rémunération. »

Le paragraphe 8 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 8 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 18 (voir historique du paragraphe 18) et un nouveau paragraphe 8 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 76 d'un rapport antérieur intitulé « L'imposition des revenus des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives » (adopté par le

Conseil de l'OCDE le 27 mars 1987).

Paragraphe 8.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014).

Paragraphe 9 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014). Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

> « 9. Outre les droits obtenus au titre des manifestations auxquelles ils participent directement, les artistes et sportifs perçoivent souvent des revenus sous forme de redevances, de droits de publicité ou de parrainage. En général, d'autres articles seront applicables chaque fois qu'il n'y a pas de lien direct entre les revenus et un spectacle public donné par l'artiste ou le sportif dans le pays intéressé. Les redevances correspondant à des droits de la propriété intellectuelle relèvent normalement de l'article 12 plutôt que de l'article 17 (voir paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 12) mais en général les droits de publicité et de parrainage sortent du cadre de l'article 12. L'article 17 s'applique aux revenus de la publicité ou du parrainage etc. qui sont directement ou indirectement liés aux manifestations ou spectacles qui ont lieu dans un État donné. Les revenus du même type qui ne peuvent être imputés à ces manifestations ou spectacles relèvent des règles normales de l'article 7 ou de l'article 15, le cas échéant. Les versements reçus en cas d'annulation d'un spectacle sortent également du cadre de l'article 17 et relèvent des articles 7 ou 15, selon le cas. »

Le paragraphe 9 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000, en supprimant les références à l'« article 14 », par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000 sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

> « 9. Outre les droits obtenus au titre des manifestations auxquelles ils participent directement, les artistes et sportifs perçoivent souvent des revenus sous forme de redevances, de droits de publicité ou de parrainage. En général, d'autres articles seront applicables chaque fois qu'il n'y a pas de lien direct entre les revenus et un spectacle public donné par l'artiste ou le sportif dans le pays intéressé. Les redevances correspondant à des droits de la propriété intellectuelle relèvent normalement de l'article 12 plutôt que de l'article 17 (*cf.* paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 12) mais en général les droits de publicité et de parrainage sortent du cadre de l'article 12. L'article 17 s'applique aux revenus de la publicité ou du parrainage etc. qui sont directement ou indirectement liés aux manifestations ou spectacles qui ont lieu dans un État donné. Les revenus du même type qui ne peuvent être imputés à ces manifestations ou spectacles relèvent des règles normales de l'article 14 ou de l'article 15, le cas échéant. Les versements reçus en cas d'annulation d'un spectacle sortent également du cadre de l'article 17 et relèvent des articles 7, 14 ou 15, selon le cas. »

Le paragraphe 9, tel qu'il se lisait dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, a été amendé et renuméroté paragraphe 20 (voir historique du paragraphe 20) et un nouveau paragraphe 9 a été ajouté par le rapport intitulé « La

révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base des paragraphes 78 à 84 d'un rapport antérieur intitulé « L'imposition des revenus des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 mars 1987).

Paragraphe 9.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014).

Paragraphe 9.2 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014).

Paragraphe 9.3 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014).

Paragraphe 9.4 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014).

Paragraphe 9.5 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014).

Paragraphe 10 : Amendé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. L'article ne fait pas mention des modalités de calcul du revenu visé. Il revient à la législation nationale de chaque État contractant de déterminer l'importance des déductions éventuelles au titre des dépenses. Les législations nationales diffèrent sur ce point, certaines prévoyant une imposition à la source à un taux peu élevé applicable à la rémunération brute versée aux artistes ou aux sportifs. De telles dispositions s'appliquent parfois aussi aux revenus versés à des groupes ou à des équipes, troupes, etc. constituées en personnes morales. »

Le paragraphe 10 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 94 d'un rapport antérieur intitulé « L'imposition des revenus des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 mars 1987).

Paragraphe 10.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014).

Paragraphe 10.2 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014).

Paragraphe 10.3 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014).

Paragraphe 10.4 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014).

Paragraphe 11 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014). Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

> 11. Le paragraphe 1 de l'article s'applique aux revenus qu'un artiste ou un sportif tire de ses activités personnelles. Le paragraphe 2 traite des cas où les revenus de ses activités sont attribués à d'autres personnes. Si le revenu d'un artiste ou d'un sportif est réalisé par une autre personne et que l'État de source n'a pas l'autorité législative pour faire abstraction de la personne qui reçoit le revenu de façon à imposer directement l'artiste ou le sportif sur ce revenu, le paragraphe 2 prévoit que la fraction du revenu sur laquelle l'artiste ou le sportif ne peut être imposé peut être imposée comme revenu de la personne qui la reçoit. Si la personne qui reçoit le revenu exerce des activités d'entreprise, l'État de source peut imposer ce revenu même si celui-ci n'est pas imputable à un établissement stable situé dans ce pays. Cependant, il n'en va pas toujours ainsi. Il y a trois cas principaux de ce genre :
>
> *a)* Le premier cas est celui où une société de gestion perçoit une rémunération pour la venue par exemple d'un groupe de sportifs (qui n'a pas lui-même la personnalité juridique).
>
> *b)* Le deuxième cas est celui d'une équipe, d'une troupe, d'un orchestre, etc. qui est constitué en personne morale. Les revenus des spectacles ou événements sportifs peuvent être versés à cette entité. Les membres de l'équipe, de l'orchestre, etc. seront imposables, en vertu du paragraphe 1, dans l'État où se déroule le spectacle ou l'événement sportif, pour toute rémunération (ou tout autre revenu dont ils bénéficient) en contrepartie du spectacle ou de l'événement ; toutefois, si les membres perçoivent une rémunération périodique fixe et s'il est difficile d'attribuer une part de ces revenus à des manifestations particulières, les pays membres peuvent décider, unilatéralement ou bilatéralement, de ne pas l'imposer. Le bénéfice réalisé par cette personne morale du fait de ce spectacle ou événement serait imposable en vertu du paragraphe 2.
>
> *c)* Le troisième cas concerne certains procédés d'évasion fiscale lorsque la rémunération due pour la prestation fournie par un artiste ou par un sportif n'est pas versée à lui-même mais à un tiers, par exemple à ce qu'on appelle une société d'artiste, de sorte que le revenu n'est imposé, dans l'État

où l'activité est exercée, ni comme rémunération personnelle de l'artiste ou du sportif pour la prestation de ses services, ni comme bénéfice de l'entreprise en l'absence d'un établissement stable. Certains pays font abstraction de tels dispositifs dans leur législation nationale et considèrent les revenus comme réalisés par l'artiste ou le sportif : lorsque c'est le cas, le paragraphe 1 leur permet d'imposer les revenus tirés d'activités exercées sur leur territoire. D'autres pays n'ont pas cette possibilité. Lorsqu'un spectacle y est organisé, le paragraphe 2 permet à l'État en question d'imposer les bénéfices détournés du revenu de l'artiste ou du sportif au profit de l'entité. Toutefois, les États auxquels leur législation nationale ne donne pas les moyens d'appliquer cette disposition ont la faculté de convenir d'autres solutions ou de ne pas faire figurer le paragraphe 2 dans les conventions bilatérales qu'ils concluent.

Le paragraphe 11 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000, en remplaçant les mots « est une entreprise » par les mots « exerce des activités d'entreprise » dans la quatrième phrase du préambule et en supprimant la cinquième phrase, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000 sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le préambule du paragraphe 11 se lisait comme suit :

« 11. Le paragraphe 1 de l'article s'applique aux revenus qu'un artiste ou un sportif tire de ses activités personnelles. Le paragraphe 2 traite des cas où les revenus de ses activités sont attribués à d'autres personnes. Si le revenu d'un artiste ou d'un sportif est réalisé par une autre personne et que l'État de source n'a pas l'autorité législative pour faire abstraction de la personne qui reçoit le revenu de façon à imposer directement l'artiste ou le sportif sur ce revenu, le paragraphe 2 prévoit que la fraction du revenu sur lequel l'artiste ou le sportif ne peut être imposé peut être imposé comme revenu de la personne qui le reçoit. Si la personne qui reçoit le revenu est une entreprise, l'État de source peut imposer ce revenu même si celui-ci n'est pas imputable à un établissement stable situé dans ce pays. Si la personne qui reçoit le revenu est une personne physique, ce revenu peut être imposé même s'il n'y a pas de base fixe. Cependant, il n'en va pas toujours ainsi. Il y a trois cas principaux de ce genre. »

C (17)

L'alinéa *b*) du paragraphe 11 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, l'alinéa *b*) se lisait comme suit :

« *b*) Le deuxième cas est celui d'une équipe, d'une troupe, d'un orchestre, etc. qui est constitué en personne morale. Les revenus des spectacles ou événements sportifs peuvent être versés à cette entité. Les membres de l'équipe, de l'orchestre, etc. seront imposables, en vertu du paragraphe 1, dans l'État où se déroule le spectacle ou l'événement sportif, pour toute rémunération (ou tout autre revenu dont ils bénéficient) en contrepartie du spectacle ou de l'événement. Le bénéfice réalisé par cette personne morale du fait de ce spectacle ou événement serait imposable en vertu du paragraphe 2. »

Le paragraphe 11 et le titre qui le précédait ont été ajoutés par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base des paragraphes 85, 86, 89 et 91 d'un rapport antérieur intitulé « L'imposition des revenus des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 mars 1987). L'alinéa c) du paragraphe 11 correspond au paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977. Dans le

Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. Le paragraphe 2 a pour objet de faire obstacle à certains procédés d'évasion fiscale lorsque la rémunération due pour la prestation fournie par un artiste du spectacle ou par un sportif n'est pas versée à lui-même mais à un tiers, par exemple à ce qu'on appelle une société d'artistes, de sorte que le revenu n'est imposé, dans l'État où l'activité est exercée, ni comme rémunération personnelle de l'artiste ou du sportif pour la prestation de ses services, ni comme bénéfices de l'entreprise en l'absence d'un établissement stable. Le paragraphe 2 permet à l'État dans lequel la prestation a été fournie, de prélever un impôt sur les bénéfices détournés du revenu de l'artiste ou du sportif au profit de l'entreprise lorsque, par exemple, l'artiste a le contrôle de celle-ci ou s'il a des droits sur les revenus ainsi détournés, ou encore s'il a tiré ou tirera profit, directement ou indirectement, de ces revenus. Toutefois, les États auxquels leur législation nationale ne donne pas les moyens d'appliquer cette disposition, ont la faculté de convenir d'autres solutions, ou de ne pas faire figurer le paragraphe 2 dans les conventions bilatérales qu'ils concluent. »

Le paragraphe 4 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 11.1 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 11.2 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014).

Paragraphe 11.3 : Correspond au paragraphe 11.2 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2014. A cette date, le paragraphe 11.2 a été amendé et renuméroté paragraphe 11.3 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014). Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 11.2 se lisait comme suit :

> « 11.2 Il convient toutefois de noter qu'en règle générale, quelles que soient les dispositions de l'article 17, la Convention n'empêche par l'application des mesures générales de lutte contre l'évasion fiscale prévues par la législation de l'État de la source qui permettent à cet État d'imposer soit l'artiste/le sportif, soit la société de promotion dans les cas d'usage abusif, comme le prévoit d'ailleurs le paragraphe 24 des Commentaires sur l'article 1. »

Le paragraphe 11.2 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 11.4 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014).

Paragraphe 11.5 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de

convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014).

Paragraphe 12 : Correspond au paragraphe 5 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 5 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 12 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment le titre qui précède le paragraphe a été ajouté. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. Dans les cas visés au paragraphe 2, lorsque l'État dont la personne qui reçoit le revenu est résidente utilise, pour éviter la double imposition, la méthode de l'exemption, cet État serait dans l'impossibilité d'imposer ce revenu même si l'État où la prestation a été fournie ne pouvait pas faire usage de son droit d'imposition ; c'est donc la méthode de l'imputation qui doit être utilisée dans ces cas. Le même résultat pourrait être obtenu en stipulant que l'État dont la personne qui perçoit le revenu est un résident, dispose d'un droit subsidiaire d'imposition pour le cas où l'État où les activités sont exercées ne peut faire usage du droit qui lui est conféré par le paragraphe 2. Les États contractants ont la faculté de choisir l'une ou l'autre de ces méthodes pour s'assurer que le revenu n'échappe pas à l'imposition. »

Le paragraphe 5 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 13 : Amendé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

> « 13. Les dispositions de l'article ne s'appliquent pas lorsque l'artiste ou le sportif est au service d'un État et perçoit des revenus de cet État. À cette catégorie de revenus sont applicables les dispositions de l'article 19. Certaines conventions prévoient que l'article 17 n'est pas applicable aux artistes du spectacle et aux sportifs qui sont au service d'organismes subventionnés au moyen de fonds publics. »

Le paragraphe 13, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, correspondait au paragraphe 3 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. Le paragraphe 3 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 13 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Les dispositions de l'article ne s'appliquent pas lorsque l'artiste ou le sportif est au service d'un État et perçoit des revenus de cet État. À cette catégorie de revenus sont applicables les dispositions de l'article 19. Certaines conventions prévoient que l'article 17 n'est pas applicable aux artistes du spectacle et aux sportifs qui sont au service d'organismes subventionnés au moyen de fonds publics. Les dispositions de l'article n'empêchent pas les États contractants de fixer à titre bilatéral des dispositions particulières applicables à ces artistes et à ces sportifs. »

Le paragraphe 3 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 14 : Ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 98 d'un rapport antérieur intitulé « L'imposition des revenus des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 mars 1987).

Paragraphe 14.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014).

Paragraphe 15 : Remplacé le 15 juillet 2014, quand le paragraphe 15 a été supprimé et un nouveau paragraphe 15 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014). Après le 22 juillet 2010 mais avant le 15 juillet 2014, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

> « 15. S'agissant des paragraphes 8 et 9, l'Allemagne, tenant compte du paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 12, considère que les rémunérations payées pour les droits de diffusion instantanée d'un événement constituent un revenu des artistes et sportifs qui y participent au sens du paragraphe 1 de l'article 17. Ce revenu est imposable conformément au paragraphe 2 de l'article 17 dans le cas de paiements effectués à des tiers dans le cadre d'une exploitation économique de ces droits de diffusion instantanée. »

Le paragraphe 15 a été ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 15 a été supprimé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

> « 15. En *Allemagne*, l'imposition des revenus tirés par une société résidente d'un pays tiers de l'activité exercée en Allemagne par des artistes qu'elle emploie devrait tenir compte des liens juridiques unissant l'organisateur allemand à cette société. Si aucune convention de double imposition n'a été signée avec le pays tiers, l'Allemagne peut imposer en totalité ce revenu selon sa législation nationale. Cet impôt est retenu à la source sur le montant brut des recettes au taux de 15 pour cent. Ceci s'applique également aux pays tiers avec lesquels a été conclue une convention qui contient une disposition correspondant au paragraphe 2 de l'article. »

Le paragraphe 15, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, avait été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 93 d'un rapport antérieur intitulé « L'imposition des revenus des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 mars 1987). Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 6 du Modèle de Convention 1977 a été inséré immédiatement au-dessus du paragraphe 15.

Paragraphe 15.1 : Amendé le 29 avril 2000, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000 sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 15.1 se lisait comme suit :

> « 15.1 La *France* considère que l'affirmation de la première phrase du paragraphe 13 contredisant la formulation antérieure à la révision de 1995 est erronée, car il n'est pas conforme à la réalité de qualifier *a priori* d'industrielles ou commerciales les activités publiques en question — et en particulier les

activités culturelles — qui n'ont ordinairement pas un but lucratif. Au surplus, cette affirmation du paragraphe 13 n'est pas cohérente avec la deuxième phrase du même paragraphe ni avec le paragraphe 14, qui prévoient explicitement le droit d'appliquer aux activités publiques considérées un régime spéciale d'exonération : s'il s'agissait généralement d'activités industrielles ou commerciales, un tel régime serait injustifié, car il serait alors contraire à la neutralité fiscale et à l'égalité devant l'impôt. »

Le paragraphe 15.1 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 15.2 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014).

Paragraphe 16 : Amendé le 23 octobre 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

« 16. Le *Canada*, la *Suisse* et les *États-Unis* estiment que le paragraphe 2 doit s'appliquer uniquement dans les cas prévus à l'alinéa 11 c) ci-dessus et se réservent le droit de proposer une modification à cet effet au cours de la négociation de conventions avec d'autres pays membres. »

Le paragraphe 16 correspondait au paragraphe 6 tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992. Le paragraphe 6 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 16 et le titre qui précédait le paragraphe 7 a été inséré immédiatement au-dessus du paragraphe 16 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. Le *Canada* et les *États-Unis* estiment que le paragraphe 2 doit s'appliquer uniquement dans les cas prévus au paragraphe 4 ci-dessus et, au cours de la négociation de conventions avec d'autres pays membres, ces pays proposeront une modification à cet effet. »

Le paragraphe 6 et le titre qui le précèdait ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 17 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014).

Le paragraphe 17 tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995 a été supprimé par le rapport le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

« 17. La *Grèce* se réserve le droit d'appliquer les dispositions de l'article 17 aux revenus des artistes et des sportifs employés par l'État ou par l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. »

Le paragraphe 17, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait à la réserve formulée par la Grèce au paragraphe 7 du Modèle de Convention de 1977 (voir aussi historique du paragraphe 19). Le paragraphe 7 du Modèle de Convention de 1977 a été

amendé, divisé et renuméroté paragraphes 17 et 19 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. La *Grèce* et le *Portugal* se réservent le droit d'appliquer les dispositions de l'article 17, et non de l'article 19, aux revenus des artistes et des sportifs employés par l'État. »

Le paragraphe 7 et le titre qui le précédait avaient été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 18 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 26 Juin 2014).

Le paragraphe 18 tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995 a été supprimé par le rapport le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 18 se lisait comme suit :

> « 18. Le *Japon* se réserve le droit d'appliquer les dispositions de cet article au revenu perçu à l'occasion d'activités commerciales ou industrielles par des artistes du spectacle ou des sportifs qui sont employés par l'État. »

Le paragraphe 18 correspondait au paragraphe 8 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. Le paragraphe 8 a été renuméroté paragraphe 18 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 8 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 19 : Supprimé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

> « 19. Le *Portugal* se réserve le droit d'appliquer les dispositions de l'article 17, et non de l'article 19, aux revenus des artistes et des sportifs employés par l'État. »

Le paragraphe 19, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait à la réserve formulée par le Portugal au paragraphe 7 du Modèle de Convention de 1977 (voir aussi historique du paragraphe 17). Le 23 juillet 1992, le paragraphe 7 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé, divisé et renuméroté paragraphes 17 et 19 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. La *Grèce* et le *Portugal* se réservent le droit d'appliquer les dispositions de l'article 17, et non de l'article 19, aux revenus des artistes et des sportifs employés par l'État. »

Le paragraphe 7 et le titre qui le précédait avaient été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 20 : Correspond au paragraphe 9 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 9 a été renuméroté paragraphe 20 et amendé par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

« 9. Les *États-Unis* se réservent le droit de limiter l'application du paragraphe 1 aux situations dans lesquelles l'artiste du spectacle ou le sportif séjourne dans l'autre État pendant une période déterminée ou gagne une somme déterminée. »

Le paragraphe 9 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 18
CONCERNANT L'IMPOSITION DES PENSIONS

1. Selon cet article, les pensions payées au titre d'emplois salariés privés ne sont imposables que dans l'État de résidence du bénéficiaire. Divers arguments du domaine de la politique fiscale ou d'ordre administratif viennent étayer le principe selon lequel le droit d'imposition de ce type de pension, et d'autres rémunérations similaires, doit être laissé à l'État de la résidence. L'État de la résidence du bénéficiaire d'une pension est par exemple mieux placé que tout autre État pour apprécier la capacité globale de l'intéressé de payer l'impôt, laquelle dépend, pour l'essentiel, de ses revenus mondiaux et de sa situation personnelle, notamment de sa situation familiale. Cette solution évite aussi d'imposer au bénéficiaire de ce type de pension la charge administrative qu'implique le fait de devoir se conformer à des obligations fiscales dans d'autres États que son État de résidence.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

2. Certains États, toutefois, sont réticents à adopter le principe de la taxation exclusive des pensions dans l'État de la résidence et proposent d'autres approches. Certaines de ces approches et les questions qu'elles soulèvent sont examinées aux paragraphes 12 à 21 ci-dessous, où sont analysées les diverses considérations concernant l'attribution du droit d'imposition des prestations de pension et les raisons qui justifient l'article tel qu'il est rédigé.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

Champ d'application de l'article

3. Sont visées par l'article non seulement les pensions payées directement à d'anciens salariés mais aussi à d'autres bénéficiaires (par exemple les conjoints survivants, les partenaires ou les enfants des salariés) et les autres rémunérations similaires telles que les rentes viagères versées au titre d'emplois antérieurs. L'article s'applique également aux pensions au titre des services rendus à un État, ou à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, qui ne sont pas couvertes par les dispositions du paragraphe 2 de l'article 19. L'article ne s'applique toutefois qu'aux versements liés à un emploi antérieur ; il ne saurait donc s'appliquer, par exemple, à une rente viagère que le bénéficiaire aurait constituée directement grâce à un capital accumulé en dehors de tout régime de retraite lié à un emploi. L'article s'applique indépendamment du traitement fiscal du régime dans le cadre duquel les paiements en question sont effectués ; par conséquent, un paiement effectué dans le cadre d'un plan de retraite qui ne donne pas droit à un allégement fiscal pourrait néanmoins constituer une

« pension ou autre rémunération similaire » (le décalage fiscal qui pourrait se produire dans un tel cas est examiné ci-dessous).

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

4. Divers versements peuvent être effectués au profit d'un salarié après la cessation d'emploi. La question de savoir si ces versements relèvent ou non de l'article 18 doit s'apprécier en fonction de la nature des paiements, compte tenu des faits et circonstances dans lesquels ils sont effectués, ainsi qu'il est expliqué dans les deux paragraphes suivants (voir également les paragraphes 2.3 à 2.16 des Commentaires sur l'article 15, qui portent sur l'application de la Convention à un certain nombre de ces paiements).

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

5. Alors que le terme « pension », au sens qui est ordinairement donné au mot, couvre uniquement les versements périodiques, l'expression « autres rémunérations similaires » est suffisamment large pour couvrir des versements sans caractère périodique. Un versement forfaitaire effectué en lieu et place de versements périodiques à titre de pension effectué au moment de la cessation d'emploi ou après peut donc entrer dans le champ d'application de cet article.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

6. Savoir si un versement spécifique doit être considéré comme autre rémunération similaire à une pension ou comme rémunération finale de services relevant de l'article 15 est une question de fait. Par exemple, s'il apparaît que la raison du versement forfaitaire est la transformation de la pension ou la compensation pour une pension réduite, alors le versement peut être caractérisé comme « autres rémunérations similaires » relevant de l'article 18. Tel serait le cas, par exemple, lorsqu'une personne aurait la possibilité de choisir, au moment de son départ à la retraite, entre le versement d'une pension ou un montant forfaitaire calculé par référence au montant total des cotisations ou au montant de la pension à laquelle l'intéressé aurait droit normalement en vertu des règles régissant le régime de retraite. La source du versement est un élément important à considérer ; les versements effectués dans le cadre d'un régime de retraite devraient normalement être couverts par l'article 18. Les autres éléments qui pourraient aider à déterminer si le versement relève de l'article 18 sont notamment les suivants : le paiement est-il effectué lors de la cessation d'activité qui y donne droit ou après celle-ci ; le bénéficiaire continue-t-il à travailler ; le bénéficiaire a-t-il atteint l'âge normal de la retraite par rapport à l'emploi considéré ; quelle est la situation des autres personnes qui ont droit au même type de versement forfaitaire et le bénéficiaire peut-il bénéficier, simultanément, d'autres prestations de pension. Le remboursement des cotisations de

pension (après un emploi temporaire, par exemple) n'entre pas dans la catégorie des « autres rémunérations similaires » au sens de l'article 18. Lorsque des difficultés se posent concernant l'imposition de tels versements, les États contractants devraient résoudre la difficulté en recourant aux dispositions de l'article 25.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

7. L'article 18 ne s'appliquant qu'aux pensions et autres rémunérations similaires payées au titre d'un emploi antérieur, il ne couvre pas les autres types de pension telles que les pensions payées au titre de services fournis antérieurement dans le cadre d'un travail indépendant. Certains États, toutefois, étendent le champ d'application de l'article à tous les types de pension, y compris les pensions pour fonctions publiques. Les États peuvent, s'ils le souhaitent, insérer des dispositions en ce sens dans leurs conventions bilatérales.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

Problèmes transfrontaliers liés aux pensions

8. La mondialisation de l'économie et le développement des communications et des transports internationaux ont beaucoup accru la mobilité internationale des individus, à la fois pour des raisons de travail et pour des raisons personnelles. D'où l'importance accrue des problèmes transfrontaliers liés aux interactions entre les différents arrangements de pension qui existent dans les différents États et qui ont fondamentalement été conçus sur la base de considérations strictement nationales. Comme ces questions intéressent souvent un grand nombre de personnes, il est souhaitable de les traiter dans les conventions fiscales, de façon à lever les obstacles aux mouvements internationaux de personnes, et des salariés en particulier.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

9. Plusieurs de ces questions résultent des décalages liés aux différences entre les approches générales que les États appliquent à l'épargne-retraite. Dans de nombreux États, les cotisations de pension bénéficient d'incitations fiscales. Ces incitations prennent souvent la forme d'un différé d'impôt qui fait que la part de revenu que l'intéressé consacre à un régime de pension et les revenus générés dans le cadre de ce régime ou les droits à pension que l'intéressé se constitue ainsi sont exonérés d'impôt. À l'inverse, les prestations de pension résultant de ce type d'arrangement sont imposables au moment où elles sont perçues. D'autres États, par contre, traitent les cotisations de pension comme d'autres formes d'épargne et n'accordent d'exonération ni sur les cotisations ni sur les revenus dégagés par ces cotisations ; logiquement, ils

n'imposent donc pas les prestations de pension. Entre ces deux approches, il existe une multiplicité de systèmes dans lesquels les cotisations, les revenus dégagés par les cotisations, les droits à pension ainsi constitués ou les prestations de pension sont partiellement imposés ou partiellement exonérés.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

10. D'autres problèmes sont liés au fait que les arrangements mis en place pour assurer des prestations de retraite peuvent être très différents. On distingue généralement trois types d'arrangements :

— régimes obligatoires de sécurité sociale ;

— régimes de pension professionnels ;

— dispositifs de retraite individuels.

Les interactions entre ces trois types d'arrangements posent des difficultés particulières. Et cela d'autant plus que chaque État peut appliquer des règles fiscales différentes aux dispositifs relevant de chacune de ces grandes catégories et qu'il y a de grandes différences entre les États en ce qui concerne la place qu'ils font à ces différents types d'arrangements pour assurer des prestations de retraite (certains États, par exemple, assurent les prestations de retraite presque exclusivement au travers du système de sécurité sociale alors que d'autres s'appuient essentiellement sur les régimes professionnels ou les dispositifs individuels).

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

C (18)

11. Les problèmes résultant de toutes ces différences doivent être pleinement examinés au cours des négociations bilatérales, notamment pour éviter la double imposition ou la non imposition et, le cas échéant, faire l'objet de dispositions spécifiques. Certains de ces problèmes qui se posent au niveau international sont examinés dans les sections ci-dessous.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

Attribution du droit d'imposition des prestations de pension

12. Comme on l'a vu au paragraphe 9 ci-dessus, de nombreux États ont adopté l'approche consistant, sous réserve de diverses restrictions, à différer, en partie ou en totalité, le paiement de l'impôt sur les cotisations aux régimes de pension et les revenus dégagés par ces régimes, ou les droits à pension constitués dans ce cadre, l'impôt étant perçu au moment où les prestations de pension sont servies.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

13. Certains de ces États considèrent que du fait qu'une déduction au titre des cotisations de retraite constitue un report de l'impôt sur la part des

revenus du travail qui est épargnée en vue de la retraite, ils devraient avoir la possibilité de récupérer l'impôt ainsi différé lorsque le particulier a cessé d'être résident avant le paiement de la totalité ou d'une partie de ses prestations de retraite. Cette opinion est particulièrement répandue lorsque la prestation prend la forme du versement d'une somme forfaitaire ou d'un versement sur une courte période de temps, dans la mesure où cela accroît les risques de non imposition.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

14. Si l'autre État dont la personne devient alors un résident a adopté une approche analogue et, par conséquent, impose les prestations de pension au moment où elles sont perçues, le problème consiste alors pour l'essentiel à répartir le droit d'imposition entre les deux États. Si, par contre, la personne devient résident d'un État qui adopte une autre approche en vertu de laquelle les prestations de pension ne sont pas imposées, le décalage entre les deux approches fait qu'il ne sera jamais perçu aucun impôt sur le revenu considéré.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

15. C'est pourquoi certains États s'efforcent d'inclure dans leurs conventions fiscales des dispositions destinées à assurer un droit d'imposition exclusif ou limité à l'État de la source eu égard aux pensions liées à un emploi antérieur. Voici un certain nombre d'exemples de dispositions que certains États ont adoptées compte tenu de ces considérations de politique fiscale et d'ordre administratif ; les États peuvent, s'ils le souhaitent, insérer ce type de dispositions dans leurs conventions bilatérales :

a) Dispositions autorisant exclusivement l'imposition des paiements de pension dans l'État de la source

Suivant cette approche, l'article est rédigé en ces termes :

> Sous réserve des dispositions du paragraphe 2 de l'article 19, les pensions et autres rémunérations similaires provenant d'un État contractant et qui sont payées à un résident de l'autre État contractant au titre d'un emploi antérieur ne sont imposables que dans le premier État.

b) Dispositions autorisant l'imposition des paiements de pension dans l'État de la source à titre non exclusif

L'État de la source se voit alors attribuer le droit d'imposition des pensions et les règles de l'article 23 A ou 23 B font que ce droit est soit exclusif, soit accordé avec priorité sur celui de l'État de résidence. L'article peut alors être rédigé en ces termes :

> Sous réserve des dispositions du paragraphe 2 de l'article 19, les pensions et autres rémunérations similaires, payées à un résident

d'un État contractant au titre d'un emploi antérieur, ne sont imposables que dans cet État. Cependant, ces pensions et autres rémunérations similaires peuvent aussi être imposées dans l'autre État contractant si elles proviennent de cet État.

c) Dispositions autorisant une imposition limitée des pensions dans l'État de la source

L'État de la source se voit alors attribuer le droit d'imposition des pensions mais ce droit est subordonné à une limite, généralement exprimée en pourcentage du montant versé. L'article peut alors être rédigé en ces termes :

1. Sous réserve des dispositions du paragraphe 2 de l'article 19, les pensions et autres rémunérations similaires, payées à un résident d'un État contractant au titre d'un emploi antérieur, ne sont imposables que dans cet État.

2. Toutefois, ces pensions et autres rémunérations similaires peuvent aussi être imposées dans l'État contractant d'où elles proviennent et selon la législation de cet État, mais l'impôt ainsi établi ne peut excéder [*pourcentage*] du montant brut du paiement.

Lorsqu'on a recours à ce type de disposition, une référence au paragraphe 2 de l'article 18 est introduite au paragraphe 2 de l'article 23 A de façon que l'État de la résidence, s'il applique la méthode de l'exemption, soit autorisé à imposer les paiements de pension mais en étant tenu d'accorder un crédit au titre de l'impôt perçu par l'État de la source.

C (18)

d) Dispositions autorisant l'imposition des paiements de pension dans l'État de la source uniquement lorsque l'État de la résidence ne les impose pas

Ont recours à ce type de disposition les États qui sont fondamentalement préoccupés par le décalage structurel décrit au paragraphe 14 ci-dessus. Un paragraphe 2 est alors ajouté, qui peut être ainsi rédigé :

2. Toutefois, ces pensions et autres rémunérations similaires peuvent aussi être imposées dans l'État contractant d'où elles proviennent si ces paiements ne sont pas soumis à l'impôt dans l'autre État contractant en vertu des dispositions ordinaires de sa législation fiscale.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

16. En dehors des raisons évoquées aux paragraphes 13 et 14 ci-dessus, diverses considérations de politique fiscale et d'ordre administratif devraient être prises en compte au moment d'envisager de telles dispositions.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

17. Premièrement, l'État de la résidence est mieux placé pour imposer correctement les paiements de pensions dans la mesure où il lui est plus facile de prendre en compte les revenus perçus par l'intéressé dans le monde entier, et de tenir compte, par conséquent, de sa capacité globale de payer l'impôt, de façon à lui appliquer le taux et les abattements personnels correspondant à son cas. À l'opposé, l'imposition dans l'État de la source pourra être excessive si l'État de la source applique une retenue définitive sur le montant brut versé. Si l'impôt perçu dans l'État de la résidence est faible ou nul (du fait, par exemple, des abattements), le titulaire de la pension peut ne pas être en mesure de bénéficier d'un crédit d'impôt dans l'État de la résidence pour l'impôt payé. Cependant, certains États se sont efforcés de résoudre ce problème en étendant le bénéfice des abattements personnels aux non-résidents qui tirent la quasi-totalité de leurs revenus de ces États. Certains États autorisent aussi l'imposition des paiements de pension au profit des non-résidents au taux marginal qui leur serait applicable si l'intéressé était imposé sur les revenus qu'il perçoit partout dans le monde (ce système, toutefois, soulève des difficultés administratives dans la mesure où il nécessite de déterminer les revenus perçus par le non-résident partout dans le monde uniquement aux fins de déterminer le taux d'imposition qui lui est applicable).

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

18. Deuxièmement, des considérations d'équité peuvent intervenir car le niveau des pensions payées dans l'État de la source aura généralement été fixé en tenant compte des taux d'imposition locaux. En ce cas, une personne qui aura émigré dans un autre État où les taux d'imposition sont différents sera soit avantagée soit désavantagée en percevant une pension après impôt qui sera différente de celle qui était envisagée par le régime de retraite.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

19. Troisièmement, les dispositions attribuant le droit d'imposition à l'État de la source, à titre exclusif ou limité, eu égard aux pensions provenant de cet État nécessitent une définition de l'État de la source des pensions. La simple référence à une pension « provenant » d'un État contractant pouvant s'interpréter comme désignant soit une pension payée par un fonds établi dans cet État, soit une pension découlant d'un travail accompli dans cet État,

les États qui utilisent cette rédaction devraient clarifier la manière dont elle doit être interprétée et appliquée.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

19.1 En théorie, l'État de la source pourrait être considéré comme celui dans lequel le fonds est établi, celui dans lequel le travail pris en compte a été accompli ou celui dans lequel les déductions relatives aux contributions ont été réclamées. Chacune de ces approches peut créer des difficultés dans le cas de personnes ayant travaillé dans plusieurs États, ayant changé de résidence dans le cours de leur carrière ou tirant des pensions de fonds établis dans un autre État que celui dans lequel elles ont travaillé. Par exemple, de nombreuses personnes effectuent aujourd'hui une bonne partie de leur carrière en dehors de l'État dans lequel leurs fonds de pension sont établis et d'où leurs prestations de pension leur sont finalement payées. Dans un tel cas, le fait de traiter l'État où le fonds est établi comme l'État de la source semblerait difficile à justifier. L'autre solution, qui consiste à considérer comme État de la source l'État où le travail a été effectué ou les déductions réclamées, permettrait de résoudre ce problème mais donnerait lieu à des difficultés administratives aussi bien pour les contribuables que pour les autorités fiscales, surtout dans le cas de personnes ayant travaillé dans un grand nombre d'États différents au cours de leur carrière car, dans ce cas, diverses parties de la même pension pourraient provenir d'États de la source différents.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

C (18)

19.2 Les États qui souhaitent recourir à des dispositions en vertu desquelles il existe des droits d'imposition exclusifs ou limités des pensions pour l'État de la source doivent tenir compte de ces questions liées à la détermination de l'État de la source des pensions. Il faudra ensuite qu'ils règlent les difficultés administratives résultant de la règle qu'ils adoptent à cette fin, par exemple pour éviter que deux États ne revendiquent le droit d'imposition de la même pension en tant qu'État de la source.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

20. Quatrièmement, un autre argument à faire valoir contre ce type de disposition est que l'imposition exclusive par l'État de la résidence implique que le bénéficiaire de la pension n'a à se conformer qu'aux règles fiscales de l'État de résidence en ce qui concerne les paiements couverts par l'article 18. En revanche, l'imposition des pensions dans l'État de la source, limitée ou exclusive, fait que leur bénéficiaire doit se conformer aux règles fiscales des deux États contractants.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

21. L'imposition exclusive dans l'État de la résidence peut toutefois faire craindre une non-déclaration des revenus de pension provenant de l'étranger. L'échange d'informations, conjugué à des systèmes adéquats de contrôle, permettra toutefois de réduire la fréquence des cas de non-déclaration de paiements de pension provenant de l'étranger.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

Pensions exonérées

22. Comme il est indiqué au paragraphe 9 ci-dessus, certains États n'imposent pas les paiements de pension de façon générale ou, sinon, exonèrent certaines catégories ou certains éléments des paiements de pension. En pareil cas, les dispositions de l'article, qui prévoient l'imposition des pensions dans l'État de résidence, peuvent aboutir à l'imposition, par cet État, de pensions qui étaient destinées à ne pas être imposées et dont le montant peut avoir été déterminé en tenant compte de cette exonération. Cela peut créer des difficultés financières injustifiées pour le bénéficiaire de la pension.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

23. Afin d'éviter les problèmes résultant de ce type de décalage, certains États incluent dans leurs conventions fiscales des dispositions destinées à préserver l'exonération des pensions lorsque le bénéficiaire est un résident de l'autre État contractant. Ces dispositions peuvent être limitées à certaines catégories spécifiques de pensions ou peuvent traiter le problème de façon plus globale. Dans cette dernière optique, une disposition pourrait être ainsi rédigée :

> Nonobstant toute disposition de la présente Convention, les pensions et autres rémunérations similaires payées à un résident d'un État contractant au titre d'un emploi antérieur exercé dans l'autre État contractant sont exemptes d'impôt dans le premier État si ces pensions et autres rémunérations seraient exemptes d'impôt dans l'autre État si le bénéficiaire était un résident de cet autre État.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

Questions concernant les régimes obligatoires de sécurité sociale

24. Selon les circonstances, les paiements de sécurité sociale peuvent relever de cet article en tant que « pensions et autres rémunérations similaires, payées … au titre d'un emploi antérieur », de l'article 19 en tant que « pensions … payées par un État contractant … soit directement soit par prélèvement sur des fonds qu'ils ont constitués … au titre de services rendus

à cet État », ou de l'article 21 en tant qu'« éléments du revenu … qui ne sont pas traités dans les articles précédents ». Les pensions de sécurité sociale relèvent de cet article lorsqu'elles sont payées au titre d'un emploi antérieur, à moins que le paragraphe 2 de l'article 19 ne s'applique (voir plus loin). Une pension de sécurité sociale peut être considérée comme payée « au titre d'un emploi antérieur » si l'emploi est une condition de cette pension. Tel est le cas, par exemple, lorsqu'en vertu du régime pertinent de sécurité sociale :

— le montant de la pension est déterminé sur la base de la période d'emploi et/ou du revenu d'emploi de sorte que les années durant lesquelles l'intéressé n'occupait pas cet emploi ne donnent pas droit à des prestations de pension,

— le montant de la pension est déterminé sur la base des cotisations au régime qui sont effectuées sous la condition d'emploi et au titre de la période d'emploi, ou

— le montant de la pension est déterminé sur la base de la période d'emploi et des cotisations au régime et/ou des revenus d'investissement dégagés par le régime.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

25. Le paragraphe 2 de l'article 19 s'applique à une pension de sécurité sociale qui relèverait normalement de l'article 18, si ce n'est que l'emploi antérieur au titre duquel elle est payée constitue des services rendus à un État ou à une subdivision politique ou à une collectivité locale de cet État, à l'exclusion des services visés au paragraphe 3 de l'article 19.

C (18)

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

26. Les paiements de sécurité sociale qui ne relèvent pas de l'article 18 ou 19 relèvent de l'article 21. Tel serait le cas, par exemple, des paiements effectués au profit de travailleurs indépendants, ainsi que d'une pension qui serait fondée strictement sur la base des ressources, de l'âge ou de l'incapacité et qui serait payée sans rapport avec un emploi antérieur ou à des facteurs ayant un lien avec un emploi antérieur (années d'emploi ou cotisations versées durant la période d'emploi, par exemple).

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

27. Certains États, toutefois, assimilent les pensions payées en application d'un système public de pension relevant de leur système de sécurité sociale à des pensions de l'État. Ils en déduisent que l'État de la source, c'est-à-dire d'où provient le paiement de la pension, doit avoir le droit d'imposer toutes ces pensions. Un grand nombre de conventions conclues par ces États contiennent des clauses en ce sens qui sont parfois aussi applicables à d'autres versements résultant de la législation sur la sécurité sociale de l'État

de la source. Les États contractants qui partagent ce point de vue peuvent convenir bilatéralement d'ajouter à l'article un paragraphe donnant à l'État de la source le droit d'imposer les sommes payées en application de sa législation sur la sécurité sociale. Ce paragraphe pourrait être rédigé comme suit :

> Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les pensions et autres sommes payées en application de la législation sur la sécurité sociale d'un État contractant sont imposables dans cet État.

Lorsque l'État dont le bénéficiaire de tels versements est un résident applique la méthode de l'exemption, ces versements ne sont imposables que dans l'État de la source, alors que les États appliquant la méthode de l'imputation peuvent imposer ces versements en déduisant le montant de l'impôt perçu par l'État de la source. Certains États, qui appliquent d'une manière générale dans leurs conventions la méthode de l'imputation, peuvent cependant considérer que l'État de la source devrait avoir un droit exclusif d'imposer de tels versements. Ces États substitueront alors à l'expression « sont imposables » du projet de disposition ci-dessus, l'expression « ne sont imposables que ».

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

28. Bien que la disposition suggérée ci-dessus fasse référence à la législation sur la sécurité sociale de chaque État contractant, il y a des limites à ce qu'elle couvre. Par « sécurité sociale » on entend généralement un système de protection obligatoire qu'un État met en place pour assurer à sa population un niveau minimum de revenu ou des prestations de retraite ou pour atténuer les conséquences financières d'événements tels que le chômage, un accident du travail, une maladie ou le décès. Un trait commun des systèmes de sécurité sociale est que le niveau des prestations est déterminé par l'État. Les paiements qui peuvent être couverts par la disposition sont, notamment, les pensions de retraite accessibles à tous en vertu d'un régime de pension public, les pensions de vieillesse ainsi que les paiements au titre du chômage, de l'invalidité, de la maternité, de la survie, de la maladie, de l'aide sociale et de la protection de la famille qui sont versés par l'État ou par les entités publiques chargées d'administrer les fonds destinés à être distribués. Comme il peut y avoir de grandes différences dans les systèmes de sécurité sociale des États contractants, il est important que les États qui ont l'intention de recourir à la disposition suggérée vérifient, au cours des négociations bilatérales, qu'ils ont la même interprétation de ce qui sera couvert par la disposition.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

Questions concernant les dispositifs de retraite individuels

29. Dans de nombreux États, un traitement fiscal préférentiel (qui prend généralement la forme du report d'impôt décrit au paragraphe 9 ci-dessus) est accordé à certains systèmes d'épargne privée individuels destinés à assurer des prestations de retraite. Ces systèmes de retraite individuels sont généralement accessibles aux personnes qui n'ont pas accès aux systèmes de pension professionnels ; ils peuvent toutefois, aussi, être accessibles aux salariés qui souhaitent compléter les prestations de retraite qu'ils percevront du régime de sécurité sociale et de leur régime de pension professionnel. Ces dispositifs revêtent des formes diverses du point de vue juridique. Il peut s'agir, par exemple, de comptes d'épargne bancaires, de fonds d'investissement individuels ou de polices d'assurance-vie entière souscrites à titre individuel. Leur caractéristique commune est un traitement fiscal préférentiel subordonné à certaines limites de cotisation.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

30. Ces dispositifs soulèvent plusieurs des mêmes problèmes transfrontaliers qui se posent à propos des régimes professionnels, concernant, par exemple, le traitement fiscal, dans l'un des États contractants, des cotisations versées à un régime établi dans l'autre État (voir les paragraphes 31 à 65 ci après). Il peut toutefois se poser des problèmes spécifiques aux dispositifs de retraite individuels qui devraient être traités séparément lors de la négociation d'une convention bilatérale. Il y a, par exemple, la question du traitement fiscal, dans chacun des États, des revenus générés dans le cadre d'un système établi dans l'autre État. De nombreux États ont des règles (par exemple, règles visant les fonds de placement étrangers, règles qui attribuent le revenu d'une fiducie (*trust*) au constituant ou au bénéficiaire dans certaines circonstances ou règles qui prévoient l'imposition des revenus courus liés à certains types d'investissement, notamment les polices d'assurance-vie entière) qui peuvent, dans certaines circonstances, aboutir à l'imposition des revenus provenant d'un dispositif de retraite individuel établi à l'étranger. Les États qui jugent cette situation inadéquate compte tenu de la façon dont ils envisagent l'imposition de l'épargne-retraite peuvent souhaiter empêcher ce type d'imposition. Une disposition visant cette question, qui serait limitée aux dispositifs reconnus comme étant des dispositifs de retraite individuels, pourrait être rédigée en ces termes :

C (18)

> Aux fins du calcul de l'impôt payable dans un État contractant par un individu qui est résident de cet État et qui était auparavant résident de l'autre État contractant, tout revenu accumulé dans le cadre d'un arrangement
>
> *a)* qui a été conclu avec une personne établie en dehors du premier État pour assurer des prestations de retraite à cet individu,

b) auquel l'intéressé participe et participait lorsqu'il était résident de l'autre État,

c) qui est accepté par l'autorité compétente du premier État comme correspondant de façon générale à un dispositif individuel de retraite reconnu comme tel aux fins de l'imposition par cet État,

est traité comme revenu accumulé dans le cadre d'un dispositif individuel de retraite établi dans cet État. Ce paragraphe ne limite en aucune façon l'imposition de toute prestation distribuée dans le cadre de ce dispositif.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

Le traitement fiscal des cotisations à des régimes de retraite établis à l'étranger

A. Généralités

31. Il est caractéristique des entreprises multinationales que leurs personnels soient appelés de temps en temps à travailler hors de leur pays d'origine. Les conditions de service dans lesquelles ces personnels sont détachés pour exercer leur activité dans d'autres pays ont un grand intérêt et une grande importance, tant pour l'employeur que pour le salarié. Les arrangements portant sur le régime de retraite de cet employé font partie de ces conditions. De même, les personnes physiques qui se rendent dans d'autres pays pour exercer des activités indépendantes sont souvent confrontées à des problèmes fiscaux transfrontaliers liés aux dispositifs de retraite auxquels elles ont souscrit dans leur pays d'origine.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

32. Les personnes travaillant à l'étranger souhaitent souvent continuer de cotiser à un régime de retraite (y compris à un régime de sécurité sociale assurant des prestations de retraite) dans leur pays d'origine pendant leur séjour à l'étranger. Cela tient au fait que le passage d'un régime à un autre peut entraîner une perte de droits et d'avantages et au fait que l'affiliation à divers régimes de retraite dans différents pays peut poser bon nombre de problèmes d'ordre pratique.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

33. Le régime fiscal des cotisations de retraite versées par les personnes exerçant une activité hors de leur pays d'origine ou pour leur compte varie d'un pays à l'autre et en fonction de chaque cas individuel. Avant la prise de fonction ou le début du contrat à l'étranger, les cotisations de retraite versées par ces personnes ou pour leur compte bénéficient couramment d'une exonération fiscale dans le pays d'origine. Dans certains cas, les cotisations continuent d'être exonérées lorsque la personne travaille à l'étranger ; par

exemple, lorsque cette personne demeure résidente et totalement imposable dans son pays d'origine, les cotisations de retraite à un régime dans ce pays d'origine continueront habituellement à y être exonérées. Mais souvent, les cotisations versées dans le pays d'origine par une personne travaillant à l'étranger ne donnent pas droit à une exonération, ni aux termes de la législation nationale du pays d'origine, ni aux termes de celle du pays d'accueil. Dans ce cas, il peut devenir coûteux, sinon impossible, de rester membre d'un régime de retraite dans le pays d'origine durant une affectation ou un contrat à l'étranger. Une disposition est suggérée au paragraphe 37 ci-dessous afin de permettre aux pays membres qui désirent l'inclure dans leurs conventions bilatérales d'accorder un allégement fiscal au titre des cotisations de retraite versées par les personnes travaillant à l'étranger ou pour leur compte.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

34. Cependant, certains pays membres peuvent considérer que la solution à ce problème ne consiste pas en une disposition conventionnelle et peuvent préférer, à titre d'exemple, que le régime de retraite soit modifié de façon à obtenir l'exonération des cotisations dans le pays d'accueil. D'autres pays peuvent s'opposer à l'inclusion de la disposition ci-dessous dans des conventions fiscales alors que leur droit interne ne permet d'accorder un allégement fiscal qu'à l'égard des cotisations versées à des résidents. Si tel était le cas, il pourrait être contre-indiqué d'inclure la disposition suggérée dans une convention bilatérale.

C (18)

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

35. La disposition suggérée vise les cotisations versées à toutes formes de régimes de retraite, y compris les régimes individuels et les systèmes de sécurité sociale. De nombreux pays membres ont signé des accords bilatéraux en matière de sécurité sociale qui peuvent contribuer à éviter le problème à l'égard des cotisations versées au titre de systèmes de sécurité sociale ; en revanche, ces accords ne traitent généralement pas du régime fiscal des cotisations transfrontalières. Dans le cas d'un régime professionnel auquel l'employeur et le salarié cotisent, la disposition vise les deux catégories de cotisations. En outre, la disposition ne se limite pas à la question de la déductibilité des cotisations, mais traite de tous les aspects du régime fiscal des cotisations pour le bénéficiaire d'un régime de retraite. Elle concerne donc notamment la question de savoir si le salarié doit être imposé sur la prestation liée à l'emploi que constitue la cotisation de l'employeur, ainsi que la question de savoir si le revenu de placement tiré des cotisations doit être imposé entre les mains de l'intéressé. En revanche, elle ne vise pas l'imposition du régime de retraite sur les revenus de celui-ci (cette question est traitée au paragraphe 69 ci-après). Les États contractants qui souhaitent modifier le

champ d'application de la disposition en ce qui concerne l'une quelconque de ces questions peuvent le faire dans le cadre de leurs négociations bilatérales.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

B. But de la disposition

36. La disposition doit permettre de faire en sorte, autant que possible, que des personnes ne soient pas découragées de s'expatrier par le régime fiscal des cotisations qu'elles versent à un régime de retraite dans leur pays d'origine. La disposition cherche d'abord à déterminer l'équivalence générale des régimes de retraite dans les deux pays, puis à établir des limites aux cotisations auxquelles l'allégement fiscal s'applique en s'appuyant sur les limites fixées par les lois des deux pays.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

C. Disposition suggérée

37. La disposition qui pourrait être incluse dans des conventions bilatérales pour régler le problème décrit ci-dessus pourrait être rédigée comme suit :

1. Lorsqu'une personne physique exerce des activités dans un État contractant, les cotisations à un régime de retraite établi et reconnu aux fins de l'imposition dans l'autre État contractant, qui sont versées par cette personne ou pour son compte sont, aux fins de déterminer l'impôt payable par cette personne dans le premier État ainsi que les bénéfices d'une entreprise qui sont imposables dans cet État, traitées de la même façon que le sont les cotisations à un régime de retraite reconnu aux fins de l'imposition dans ce premier État et sous réserve des mêmes conditions et restrictions, à condition que :

   a) la personne n'ait pas été un résident de cet État et ait participé au régime de retraite immédiatement avant d'exercer des activités dans cet État et que

   b) le régime soit accepté par l'autorité compétente de cet État comme correspondant de façon générale à un régime de retraite reconnu comme tel aux fins de l'imposition dans cet État.

2. Aux fins du paragraphe 1 :

   a) l'expression « régime de retraite » signifie un arrangement auquel la personne physique participe afin de bénéficier de prestations de retraite payables à l'égard des activités visées au paragraphe 1 ; et

b) un régime de retraite est reconnu aux fins de l'imposition dans un État si les cotisations à ce régime sont admissibles à un allégement fiscal dans cet État.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

38. La disposition ci-dessus est limitée aux régimes de retraite mis en place dans l'un des deux États contractants. Comme il n'est pas rare que des personnes travaillent dans un certain nombre de pays différents, certains États voudront peut-être élargir le champ d'application de cette disposition aux cas dans lesquels un particulier quitte un État contractant pour s'établir dans un autre tout en continuant à cotiser à un régime de retraite établi dans un État tiers. Toutefois, une telle extension risque de donner lieu à des difficultés administratives si l'État d'accueil ne peut avoir accès aux informations concernant le système de retraite (par exemple par des dispositions relatives aux échanges de renseignements d'une convention fiscale conclue avec l'État tiers) ; elle peut aussi donner lieu à une situation dans laquelle un allégement serait accordé sur une base de non réciprocité parce que l'État tiers n'accorderait pas un allégement similaire à un particulier cotisant à un système de retraite établi dans l'État d'accueil. Les États qui, malgré ces difficultés, souhaitent élargir le champ d'application de la disposition suggérée aux fonds établis dans des États tiers peuvent le faire en adoptant une autre version de la disposition suggérée rédigée de la manière suivante :

C (18)

1. Lorsqu'une personne physique exerce des activités dans un État contractant, les cotisations qui sont versées par cette personne ou pour son compte à un régime de retraite

a) reconnu aux fins de l'imposition par l'autre État contractant,

b) auquel la personne a participé immédiatement avant de commencer d'exercer des activités dans le premier État,

c) auquel la personne a participé à un moment où elle exerçait des activités dans l'autre État ou y résidait, et

d) qui est accepté par l'autorité compétente du premier État comme correspondant de façon générale à un régime de retraite reconnu comme tel aux fins de l'imposition dans cet État,

sont, aux fins

e) de déterminer l'impôt payable par cette personne dans le premier État, et

f) de déterminer les bénéfices d'une entreprise qui sont imposables dans le premier État,

traitées dans ce premier État de la même façon que le sont les cotisations à un régime de retraite reconnu aux fins de l'imposition dans ce premier État et sous réserve des mêmes conditions et restrictions.

2. Aux fins du paragraphe 1 ;

a) l'expression « régime de retraite » signifie un arrangement auquel la personne physique participe afin de bénéficier de prestations de retraite payables à l'égard des activités visées au paragraphe 1 ; et

b) un régime de retraite est reconnu aux fins de l'imposition dans un État si les cotisations à ce régime sont admissibles à un allégement fiscal dans cet État.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

D. Caractéristiques de la disposition suggérée

39. Les paragraphes ci-dessous examinent les principales caractéristiques de la disposition suggérée au paragraphe 37 ci-dessus.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

40. Le paragraphe 1 de la disposition suggérée expose les caractéristiques de la personne et des cotisations à l'égard desquelles la disposition suggérée s'applique. Il pose aussi le principe selon lequel les cotisations versées par ou pour le compte d'une personne physique exerçant une activité dans un État contractant (le pays d'accueil), à un régime de retraite existant dans l'autre État contractant (le pays d'origine), seront traitées aux fins de l'imposition dans le pays d'accueil de la même manière et sous réserve des mêmes conditions et restrictions que les cotisations à des régimes de retraite du pays d'accueil.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

41. Les allégements d'impôt concernant les cotisations versées au régime de retraite du pays d'origine dans les conditions indiquées peuvent être accordés soit par le pays d'origine, en tant que pays où se situe le régime de retraite et la source de la retraite future, soit par le pays d'accueil du fait que c'est là que s'exercent les activités donnant lieu au versement de cotisations.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

42. Une solution dans laquelle l'allégement serait accordé par le pays d'origine risquerait de n'être pas efficace car la personne pourrait n'avoir que peu ou pas de revenu imposable dans ce pays. Des considérations pratiques suggèrent donc qu'il serait préférable que l'allégement soit accordé par le pays d'accueil, et c'est la solution adoptée dans la disposition suggérée.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

43. Si l'on considère les caractéristiques de la personne, le paragraphe 1 montre clairement que, pour obtenir l'allégement d'impôt du pays d'accueil, celle-ci ne doit pas avoir été résidente de cet État immédiatement avant son affectation.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

44. Le paragraphe 1 ne limite cependant pas l'application de la disposition suggérée aux personnes qui deviennent des résidents du pays d'accueil. Dans bien des cas, les personnes travaillant à l'étranger et qui demeurent des résidents de leur pays d'origine continueront à avoir droit à l'allégement dans ce pays, mais il n'en ira pas ainsi dans tous les cas. La disposition suggérée s'applique donc aux non-résidents travaillant dans le pays d'accueil ainsi qu'aux personnes qui y obtiennent le statut de résident. Cependant, dans certains pays, la législation interne peut ne permettre l'allégement qu'au titre des cotisations supportées par des résidents ; ces pays peuvent vouloir modifier la disposition suggérée en ce sens. Par ailleurs, les États appliquant un régime spécial aux non-résidents (imposition à un taux réduit, par exemple) peuvent souhaiter convenir, dans les négociations bilatérales, d'une disposition limitée aux résidents.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

45. Pour couvrir le cas des personnes physiques qui perdent pour un temps limité seulement leur statut de résident dans le pays d'accueil dans le but de devenir membres d'un régime de retraite d'un pays dont les règles sont plus souples, certains États peuvent souhaiter adopter une disposition qui empêcherait ce type d'abus. L'une des formes qu'une telle disposition pourrait prendre serait un critère de nationalité qui exclurait du bénéfice de cette disposition les personnes qui seraient des ressortissants du pays d'accueil.

C (18)

(Renuméroté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

46. Comme on l'a déjà noté, il est assez courant que des personnes travaillent successivement dans plusieurs pays différents ; pour cette raison, la disposition suggérée ne se limite pas aux personnes qui sont des résidents de leur pays d'origine immédiatement avant d'exercer leurs activités dans le pays d'accueil. Elle couvre les personnes venant de pays tiers, en limitant simplement la disposition aux personnes qui n'étaient pas des résidents du pays d'accueil avant de commencer à travailler dans ce dernier. Cependant, la disposition suggérée restreint le champ d'application de la convention aux résidents de l'un ou des deux États contractants. Une personne qui ne serait ni un résident du pays d'accueil, ni un résident du pays d'origine où le régime de retraite est établi, se trouve donc totalement exclue de la convention conclue entre les deux États.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

47. La disposition suggérée ne fixe pas de limite à la durée pendant laquelle une personne peut travailler dans un pays d'accueil. On pourrait faire valoir que si une personne travaille suffisamment longtemps dans le pays d'accueil, ce dernier devient en fait son pays d'origine, de sorte que la disposition suggérée ne devrait plus s'appliquer. En fait, certains pays d'accueil limitent déjà l'allégement aux cotisations à des régimes de retraite étrangers aux seuls cas où la personne n'est présente que pour une période limitée.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

48. L'inclusion d'une limite de durée peut aussi être utile pour prévenir le type d'abus décrit au paragraphe 45 ci-dessus. Dans les négociations bilatérales, certains pays pourront trouver utile de fixer une limite à la durée pendant laquelle une personne peut exercer des activités dans le pays d'accueil, durée au-delà de laquelle les allégements accordés en vertu de cette disposition suggérée ne seront plus applicables.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

49. En ce qui concerne les caractéristiques des cotisations, le paragraphe 1 indique plusieurs critères. Il précise bien que la disposition suggérée s'applique seulement aux cotisations versées par une personne physique ou pour son compte à un régime de retraite établi dans le pays d'origine et reconnu par celui-ci aux fins d'imposition. L'expression « reconnu aux fins d'imposition » est plus amplement définie à l'alinéa 2 *b*) de la disposition suggérée. L'expression « versées par ... ou pour son compte » désigne les cotisations qui sont versées directement par la personne, ainsi que celles qui sont versées pour son compte par un employeur ou un tiers (conjoint, par exemple). Bien qu'en vertu du paragraphe 4 de l'article 24 les cotisations de l'employeur à un fonds de retraite résident de l'autre État contractant sont déductibles dans les mêmes conditions que les cotisations à un fonds de retraite résident, cette disposition n'est peut-être pas suffisante pour assurer un traitement similaire des cotisations de l'employeur aux fonds de retraite nationaux et étrangers. Tel sera le cas, par exemple, si les cotisations de l'employeur au fonds étranger sont traitées comme une prestation imposable dans les mains du salarié ou si la déduction des cotisations de l'employeur dépend non pas de la résidence du fonds de retraite, mais d'autres conditions ayant pour effet d'exclure d'une manière générale les fonds de retraite étrangers (enregistrement auprès des autorités fiscales ou présence de bureaux, par exemple). Pour ces raisons, les cotisations de l'employeur sont couvertes par la disposition suggérée, même si le paragraphe 4 de l'article 24 assure déjà une exonération similaire dans certains cas.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

50. Le deuxième critère appliqué aux caractéristiques des cotisations est que celles-ci doivent être versées à un régime de retraite du pays d'origine qui soit reconnu par l'autorité compétente du pays d'accueil comme correspondant, de façon générale, à régime reconnu comme tel aux fins de l'imposition par le pays d'accueil. Ceci présuppose que seules les cotisations à des systèmes reconnus donnent droit à un allégement dans les pays membres. Cette limitation n'assure évidemment pas un traitement fiscal équivalent des cotisations versées lorsqu'une personne travaillait à l'étranger et de celles qui ont été versées lorsqu'elle travaillait dans le pays d'origine. Si les règles appliquées pour la reconnaissance des régimes de retraite sont plus strictes dans le pays d'accueil que dans le pays d'origine, la personne peut se trouver dans une situation où le traitement fiscal des cotisations versées au régime de retraite de son pays d'origine est moins favorable lorsqu'elle travaille dans le pays d'accueil que lorsqu'elle travaille dans son pays d'origine.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

51. Cependant, il ne serait pas conforme à l'objectif déclaré (assurer, autant que possible, un traitement fiscal équivalent des cotisations aux régimes étrangers) d'accorder l'allégement au titre de cotisations versées à des régimes qui ne correspondent pas — au moins en gros — aux régimes reconnus nationalement. Cela signifierait que le montant de l'allégement dans le pays d'accueil dépendrait de la législation en vigueur dans le pays d'origine. En outre, il pourrait être difficile de justifier un traitement fiscal différent des personnes qui se côtoient dans leur travail selon que leur régime de retraite est situé dans leur pays d'origine ou à l'étranger (et, s'il se trouve à l'étranger, selon qu'il s'agit de tel pays plutôt que de tel autre). En limitant la disposition suggérée à des régimes correspondants à ceux du pays d'accueil, on évite ces difficultés.

C (18)

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

52. La disposition suggérée précise qu'il appartient à l'autorité compétente du pays d'accueil de déterminer si le régime du pays d'origine correspond de façon générale aux régimes reconnus dans le pays d'accueil. Il est admis que, dans les négociations bilatérales, des États puissent indiquer expressément à quels régimes existants la disposition s'appliquera ou décider de l'interprétation que fera l'autorité compétente du terme « correspondant de façon générale » (interprétation large ou étroite, critères à respecter, par exemple).

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

53. Les cotisations visées par la disposition se limitent aux sommes versées à des régimes auxquels les personnes participaient avant d'exercer des

activités dans le pays d'accueil. Ceci signifie que les cotisations à de nouveaux régimes de retraite auxquels les personnes s'affilient durant leur séjour dans le pays d'accueil sont exclues du champ d'application de la disposition suggérée.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

54. Il est cependant admis que des règles spéciales puissent être nécessaires pour couvrir les substitutions de régimes de retraite. Ainsi, dans certains pays membres, en cas de prise de contrôle d'une société par une autre, il est usuel que le régime de retraite existant disparaisse pour être remplacé par un nouveau régime institué par le nouvel employeur. Dans les négociations bilatérales, les États souhaiteront donc peut-être compléter la disposition suggérée afin qu'elle s'applique à ces régimes de remplacement ; à cette fin il est possible d'ajouter l'alinéa suivant au paragraphe 2 de la disposition suggérée :

c) un régime de retraite qui est substitué à un autre régime accepté par l'autorité compétente d'un État contractant en vertu de l'alinéa *b*) du paragraphe 1, mais qui est analogue à ce régime, est considéré comme étant le régime de retraite qui a été ainsi accepté.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

55. Le paragraphe 1 définit également le type d'allégement que le pays d'accueil doit accorder si la personne et les cotisations tombent sous le coup de la disposition. En bref, les cotisations doivent être traitées aux fins de l'imposition d'une manière qui correspond à la manière dont elles seraient traitées s'il s'agissait des cotisations versées à un régime du pays d'accueil. Ainsi, les cotisations pourront faire l'objet des mêmes allégements (être déductibles, par exemple), pour la personne et son employeur (si la personne est salariée et que les cotisations sont versées par son employeur), que si ces cotisations avaient été versées à un régime du pays d'accueil. De même, le même traitement doit être accordé en ce qui concerne l'imposition d'un salarié sur la prestation liée à l'emploi constituée par la cotisation d'un employeur à un régime étranger ou à un régime local (voir le paragraphe 58 ci-dessous).

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

56. Évidemment, cette mesure d'allégement n'assure pas nécessairement un traitement fiscal équivalent des cotisations versées lorsqu'une personne travaille à l'étranger et de celles qui sont versées lorsqu'elle travaille dans son pays d'origine. Des considérations similaires à celles examinées aux paragraphes 50 et 51 ci-dessus s'appliquent ici. La mesure assure toutefois un traitement équivalent des collègues de travail. L'exemple suivant illustre cette situation. Par hypothèse, le pays d'origine accorde un allégement fiscal pour

les cotisations à des régimes de retraite sous réserve d'un maximum égal à 18 pour cent du revenu. Le maximum applicable dans le pays d'accueil correspond à 20 pour cent du revenu. La disposition suggérée au paragraphe 37 oblige le pays d'accueil à accorder un allégement jusqu'à concurrence du maximum de 20 pour cent prévu par sa législation nationale. Les pays préférant adopter la limite applicable dans le pays d'origine devront modifier le texte de la disposition suggérée pour ce faire.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

57. Le montant exact et la façon d'accorder l'allégement dépendent du traitement fiscal national des cotisations de retraite appliqué par le pays d'accueil. Ceci permet de résoudre un certain nombre de questions comme, par exemple, la question de savoir si les cotisations ouvrent droit à un allégement dans leur totalité ou en partie seulement ou encore si l'allégement doit prendre la forme d'une déduction dans le calcul du revenu imposable (et dans l'affirmative, de quel revenu — dans le cas d'une personne physique, uniquement le revenu tiré de l'emploi ou d'une entreprise, ou la totalité du revenu) ou d'un crédit d'impôt.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

58. Dans le cas d'une personne qui participe à un régime de retraite professionnel, l'affectation à l'étranger ne signifie pas seulement, pour ce salarié, qu'il perd ses droits à un allégement fiscal au titre des cotisations qu'il verse à un régime de retraite dans son pays d'origine. Elle peut signifier également que les cotisations versées à un régime de retraite par l'employeur sont considérées comme un revenu du salarié aux fins de l'imposition. Dans certains pays membres, les salariés (travaillant dans leur pays d'origine) sont imposés sur les cotisations versées par leur employeur à des régimes nationaux alors que dans d'autres pays ces cotisations sont exonérées. Étant donné qu'elle s'applique aussi bien aux cotisations du salarié qu'à celles de l'employeur, la disposition suggérée assure que, dans le cadre des obligations fiscales de l'employé, les cotisations de l'employeur sont traitées de la même façon que des cotisations à des régimes nationaux.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

59. L'alinéa 2 *a)* précise ce qu'est un régime de retraite aux fins de l'application du paragraphe 1, à savoir un arrangement auquel l'intéressé participe pour s'assurer des prestations au moment de sa retraite. Ces prestations doivent être liées à l'exercice de ses activités dans le pays d'accueil. Le régime de retraite doit remplir toutes les conditions ci-dessus pour que la disposition suggérée s'applique.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

60. L'alinéa 2 *a)* fait référence à la participation de la personne physique au régime de retraite afin de s'assurer des prestations de retraite. Cette définition vise à assurer que la part des cotisations versées pour s'assurer des prestations autres qu'une pension à l'âge de la retraite, tel un versement forfaitaire à la retraite, ouvre droit également à un allégement en application de la disposition.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

61. Un régime de retraite est défini au départ comme « un arrangement ». C'est un terme très large utilisé pour englober les diverses formes que peuvent prendre les régimes de retraite (qu'il s'agisse de régimes de retraite de sécurité sociale, de régimes professionnels ou de régimes individuels) dans différents pays membres.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

62. Bien que l'alinéa 2 *a)* précise que la personne qui participe au régime est celle qui exerce les activités visées au paragraphe 1, il n'est question nulle part de l'identité du bénéficiaire des prestations de retraite assurées par la participation à ce régime. L'objectif est de garantir que toute part de cotisation destinée à produire une pension pour d'autres bénéficiaires (par exemple les conjoints survivants, les partenaires ou les enfants) puisse ouvrir droit à un allégement en application de la disposition.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

63. La définition du régime de retraite ne fait pas de distinction entre les retraites servies par des régimes professionnels gérés par l'État ou par des régimes similaires dont la gestion est privée. Les deux types sont couverts par la disposition. Les régimes de sécurité sociale sont donc visés par la disposition dès lors que les cotisations à ces régimes peuvent être considérées comme étant en liaison avec les activités exercées dans le pays d'accueil par une personne physique, que ce soit en qualité de salarié ou à titre indépendant.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

64. L'alinéa 2 *b)* définit plus précisément l'expression « reconnu aux fins de l'imposition ». Le but de la disposition étant d'assurer, autant que possible, que le régime fiscal appliqué aux cotisations ne soit ni plus ni moins favorable que celui qui serait appliqué si la personne était résidente de son pays d'origine, il est juste de limiter le champ d'application de la disposition aux cotisations qui auraient ouvert droit à un allégement fiscal si la personne était restée dans son pays d'origine. La disposition cherche à atteindre cet objectif en limitant son champ d'application aux cotisations versées à un régime dans

la mesure où ces cotisations seraient admissibles à un allégement fiscal dans ce pays.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

65. Cette méthode qui vise à parvenir à un traitement équivalent suppose bien sûr que dans tous les pays membres seules les cotisations versées à des régimes de retraite reconnus ouvrent droit à l'allégement. Mais le régime fiscal des cotisations de retraite appliqué par certains pays peut démentir cette hypothèse. Il est admis que, dans les négociations bilatérales, les pays peuvent souhaiter décrire les systèmes de retraite ouvrant droit à une exonération dans des termes correspondant au droit interne des États contractants. Ils peuvent aussi souhaiter définir d'autres expressions utilisées dans la disposition, telles que « exerce des activités ».

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

Obstacles fiscaux au transfert de droits à pension

66. Une autre question, également relative aux mouvements internationaux de salariés, est celle des conséquences fiscales pouvant découler du transfert des droits à pension d'un régime de retraite établi dans un État contractant vers un autre régime établi dans l'autre État contractant. Lorsqu'une personne change d'employeur, il est fréquent que les droits à pension que cette personne a accumulés dans le régime de retraite couvrant son premier emploi soient transférés vers un nouveau régime couvrant son second emploi. Des accords similaires peuvent exister pour le transfert vers ou en provenance d'un régime de retraite individuel.

C (18)

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

67. Ce type de transfert donne droit habituellement à un paiement représentant la valeur actuarielle, au moment du transfert, des droits à pension de la personne ou bien représentant la valeur des cotisations et gains qui ont été accumulés dans le régime par la personne en question. Ces paiements peuvent être effectués directement par le premier régime vers le second ; ils peuvent également être effectués en demandant à la personne de cotiser auprès de son nouveau régime pour un montant égal à la totalité ou à une partie de la somme reçue au moment du retrait du régime précédant. Dans les deux cas, il est fréquent que les systèmes fiscaux permettent ce transfert en franchise d'impôt, lorsqu'ils ont lieu à l'intérieur d'un même pays.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

68. Des problèmes peuvent surgir, toutefois, lorsque les transferts sont effectués en provenance d'un régime de retraite établi dans un État contractant vers un régime établi dans un autre État. Dans un tel cas, l'État

contractant où la personne réside peut considérer que le paiement résultant du transfert constitue un revenu imposable. Un problème de même nature se pose lorsque le paiement est effectué par un régime établi dans un État auquel la convention fiscale applicable donne un droit d'imposer à la source les paiements de retraite effectués à partir de son territoire, dans la mesure où cet État peut vouloir appliquer son droit d'imposer sur tout revenu généré par le régime de retraite. Les États contractants qui veulent résoudre cette question sont libres d'inclure une disposition telle que celle-ci :

> Lorsque des droits à pension ou des sommes ont été accumulées dans un régime de retraite établi et reconnu aux fins de l'imposition dans un État contractant au bénéfice d'une personne physique qui est un résident de l'autre État contractant, tout transfert de ces droits ou sommes vers un régime de retraite établi et reconnu aux fins de l'imposition dans cet autre État doit, dans chacun des États, être traité aux fins de l'imposition de la même façon et sous réserve des mêmes conditions et restrictions que s'il avait été effectué à partir d'un régime de retraite établi et reconnu aux fins d'imposition dans cet État vers un autre régime de retraite établi et reconnu aux fins d'imposition dans ce même État.

La disposition ci-dessus pourrait être modifiée pour s'appliquer aussi aux transferts en direction ou en provenance de fonds de pension établis et reconnus dans des États tiers (cela pourrait cependant poser des problèmes similaires à ceux qui sont décrits au préambule du paragraphe 38 ci-dessus).

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

Exonération des revenus d'un fonds de pension

69. Lorsqu'en application de leur législation interne, deux États suivent la même approche consistant en une exonération générale d'impôt pour les revenus des fonds de pension établis sur leur territoire, ces États, afin d'obtenir une plus grande neutralité à l'égard de la localisation du capital, peuvent vouloir étendre cette exonération aux revenus d'investissements qu'un fonds de pension établi dans un État tire de l'autre État. Afin d'obtenir ce résultat, les États incluent parfois dans leurs conventions une clause rédigée sur le modèle suivant :

> Nonobstant les autres dispositions de cette Convention, les revenus provenant d'un État contractant reçus par un résident de l'autre État contractant qui a été constitué et est géré exclusivement afin d'administrer ou fournir des prestations de pension et qui a été accepté par les autorités compétentes du premier État comme correspondant généralement à un régime de retraite reconnu comme tel aux fins d'imposition dans cet État, doivent être exonérés d'impôt dans cet État.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

Observations sur les Commentaires

70. En ce qui concerne les paragraphes 24 et 26, les *Pays-Bas* considèrent que les paiements de sécurité sociale peuvent, dans certains cas, être couverts par l'article 15 s'ils sont effectués pendant la durée de l'emploi.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

71. Concernant le paragraphe 24, l'*Allemagne* estime que lorsque le montant d'une pension de sécurité sociale est déterminé sur la base des contributions de l'employé au régime, cette pension ne peut pas être considérée comme étant couverte par l'article 18.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Selon cet article, les pensions payées au titre d'emplois salariés privés ne sont imposables que dans l'État de résidence du bénéficiaire. Cette disposition couvre également les pensions des veuves et des orphelins, et les autres rémunérations similaires telles que les rentes viagères versées au titre d'emplois antérieurs. Elle s'applique également aux pensions au titre des services rendus à un État ou à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, qui ne sont pas couvertes par les dispositions du paragraphe 2 de l'article 19. »

Le paragraphe 1 avait été précédemment amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Selon la règle stipulée à l'article 18 les pensions versées au titre d'emplois salariés privés ne sont imposables que dans le pays de résidence du bénéficiaire. Cette disposition couvre également les pensions des veuves et des orphelins, et les autres rémunérations similaires telles que les rentes viagères versées au titre d'emplois antérieurs. Elle s'applique également aux pensions au titre des services rendus à un État, ou à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, qui ne sont pas couverts par les dispositions du paragraphe 1 de l'article 19. »

Paragraphe 2 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 2 a été amendé et renuméroté paragraphe 27 (voir historique du paragraphe 27) et un nouveau paragraphe 2 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 3 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 3 a été supprimé et un nouveau paragraphe 3 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Au même moment, le titre qui précède le paragraphe a été ajouté. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Dans les législations fiscales des pays membres de l'OCDE les régimes appliqués aux sommes versées à un employé en cas de cessation d'emploi sont d'une très grande diversité. Certains États les considèrent comme une pension,

privée ou de l'État suivant le cas, versée forfaitairement. Il serait naturel dans ce cas de considérer le revenu comme relevant des articles 18 ou 19. Dans d'autres États, la loi considère un tel versement comme la rémunération finale du travail accompli. Il devrait donc être régi par l'article 15 ou 19 suivant le cas. D'autres encore considèrent qu'il s'agit de gratifications qui ne constituent pas un revenu imposable mais pourraient être assujetties à un impôt sur les donations ou à un impôt analogue. Il n'a pas été possible de parvenir à un accord unanime sur le régime fiscal à appliquer à de tels versements dans le Modèle de Convention. Si la question de l'imposition de ces versements devait se poser aux États contractants, elle devrait être résolue en ayant recours aux dispositions de l'article 25. »

Le paragraphe 3 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 4 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. Divers versements peuvent être effectués au profit d'un salarié après la cessation d'emploi. La question de savoir si ces versements relèvent ou non de l'article 18 doit s'apprécier en fonction de la nature des paiements, compte tenu des faits et circonstances dans lesquels ils sont effectués, ainsi qu'il est expliqué dans les deux paragraphes suivants. »

Le paragraphe 4 a été remplacé 15 juillet 2005 quand le paragraphe 4 a été amendé et renuméroté paragraphe 31 (voir historique du paragraphe 31), les titres qui le précédaient ont été déplacés avec ce paragraphe et un nouveau paragraphe 4 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 5 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 5 a été amendé et renuméroté paragraphe 32 (voir historique du paragraphe 32) et un nouveau paragraphe 5 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 6 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 6 a été amendé et renuméroté paragraphe 33 (voir historique du paragraphe 33) et un nouveau paragraphe 6 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 7 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 7 a été amendé et renuméroté paragraphe 34 (voir historique du paragraphe 34) et un nouveau paragraphe 7 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 8 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 8 a été supprimé et un nouveau paragraphe 8 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Au même moment, le titre qui précède le paragraphe a été ajouté. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. La disposition suggérée ne concerne pas les cotisations versées aux systèmes de sécurité sociale, c'est-à-dire aux régimes généraux de retraite publics qui dépendent du montant des cotisations, que ces dernières soient ou non versées par les salariés, car le droit ou l'obligation de s'affilier à un régime de sécurité sociale relève plutôt de la législation sociale que du droit fiscal. Plusieurs pays membres ont signé des accords bilatéraux en matière de sécurité sociale ; ces accords peuvent contribuer à éviter le problème à l'égard des cotisations versées aux systèmes de sécurité sociale. De plus, la disposition suggérée ne contient pas

de dispositions relatives à la déductibilité, pour l'employeur, de la part patronale versée au titre des salariés en poste à l'étranger, ou au régime applicable aux revenus réalisés dans le régime de retraite. Toutes ces questions peuvent faire l'objet de négociations bilatérales. »

Le paragraphe 8 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992 sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 9 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 9 a été supprimé et un nouveau paragraphe 9 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

« 9. La disposition ne traite que du traitement fiscal des cotisations à des régimes de retraite versées par une personne physique, ou pour son compte, lorsque cette personne exerce un emploi salarié à l'étranger au sens de l'article 15. Elle ne traite pas des cotisations versées par des personnes qui exercent des activités d'entreprise couvertes par l'article 7. Toutefois, dans le cadre de négociations bilatérales, les pays membres peuvent convenir d'une disposition applicable aux personnes exerçant des activités visées à l'un ou l'autre des articles 7 ou 15. »

Le paragraphe 9 a été amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

« 9. La disposition ne traite que du traitement fiscal des cotisations à des régimes de retraite versées par une personne physique, ou pour son compte, lorsque cette personne exerce un emploi salarié à l'étranger au sens de l'article 15. Elle ne traite pas des cotisations versées par des personnes qui exercent des activités indépendantes au sens de l'article 14. Toutefois, dans le cadre de négociations bilatérales, les pays membres peuvent convenir d'une disposition applicable aux personnes exerçant des activités visées à l'un ou l'autre des articles 14 ou 15. »

Le paragraphe 9 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 10 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 10 a été renuméroté paragraphe 36 (voir historique du paragraphe 36), le titre qui le précédait a été déplacé avec et un nouveau paragraphe 10 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 11 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 11 a été amendé et renuméroté paragraphe 37 (voir historique du paragraphe 37), le titre qui le précédait a été déplacé avec et un nouveau paragraphe 11 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 12 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 12 a été amendé et renuméroté paragraphe 40 (voir historique du paragraphe 40) et un nouveau paragraphe 12, ainsi que le titre qui le précède, a été ajouté par le rapport intitulé « La

mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 13 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 13 a été amendé et renuméroté paragraphe 41 (voir historique du paragraphe 41) et un nouveau paragraphe 13 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 14 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 14 a été amendé et renuméroté paragraphe 42 (voir historique du paragraphe 42) et un nouveau paragraphe 14 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 15 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 15 a été amendé et renuméroté paragraphe 43 (voir historique du paragraphe 43) et un nouveau paragraphe 15 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 16 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 16 a été amendé et renuméroté paragraphe 44 (voir historique du paragraphe 44) et un nouveau paragraphe 16 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 17 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 17 a été amendé et renuméroté paragraphe 45 (voir historique du paragraphe 45) et un nouveau paragraphe 17 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 18 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 18 a été amendé et renuméroté paragraphe 46 (voir historique du paragraphe 46) et un nouveau paragraphe 18 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 19 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 19 a été amendé et renuméroté paragraphe 47 (voir historique du paragraphe 47) et un nouveau paragraphe 19 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 19.1 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 19.2 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 20 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 20 a été amendé et renuméroté paragraphe 48 (voir historique du paragraphe 48) et un nouveau paragraphe 20 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 21 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 21 a été a été amendé et renuméroté paragraphe 49 (voir historique du paragraphe 49) et un nouveau paragraphe 21 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 22 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 22 a été amendé et renuméroté paragraphe 50 (voir historique du paragraphe 50) et un nouveau paragraphe 22 ainsi que le titre qui le précède ont été ajoutés par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 23 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 23 a été amendé et renuméroté paragraphe 51 (voir historique du paragraphe 51) et un nouveau

paragraphe 23 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 24 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 24 a été amendé et renuméroté paragraphe 52 (voir historique du paragraphe 52) et un nouveau paragraphe 24 ainsi que le titre qui le précède ont été ajoutés par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 25 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 25 a été amendé et renuméroté paragraphe 53 (voir historique du paragraphe 53) et un nouveau paragraphe 25 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 26 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 26 a été amendé et renuméroté paragraphe 54 (voir historique du paragraphe 54) et un nouveau paragraphe 26 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 27 : Correspond au paragraphe 2 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 27 a été amendé et renuméroté paragraphe 55 (voir historique du paragraphe 55) et le paragraphe 2 a été amendé et renuméroté paragraphe 27 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Certains États assimilent les pensions payées en application d'un système public de pension relevant de leur système de sécurité sociale à des pensions de l'État. Ils en déduisent que l'État de la source, c'est-à-dire celui d'où provient le paiement de la pension, doit avoir le droit d'imposer lesdites pensions. Un grand nombre de conventions conclues par ces États contiennent des clauses en ce sens qui sont parfois aussi applicables à d'autres versements résultant de la législation sur la sécurité sociale de l'État de la source. Ce sont, par exemple, les prestations versées en cas de maladie, de chômage ou d'accident du travail. Les États contractants qui partagent ce point de vue peuvent convenir bilatéralement d'ajouter à l'article un paragraphe donnant à l'État de la source le droit d'imposer les sommes payées en application de sa législation sur la sécurité sociale. Ce paragraphe pourrait être rédigé comme suit :
>
> > « Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les pensions et autres sommes payées en application de la législation sur la sécurité sociale d'un État contractant sont imposables dans cet État. »
>
> Lorsque l'État dont le bénéficiaire de tels versements est un résident applique la méthode de l'exemption, ces versements ne sont imposables que dans l'État de la source, alors que les États appliquant la méthode de l'imputation peuvent imposer ces versements en déduisant le montant de l'impôt perçu par l'État de la source. Certains États, qui appliquent d'une manière générale dans leurs conventions la méthode de l'imputation, peuvent cependant considérer que l'État de la source devrait avoir un droit exclusif d'imposer de tels versements. Ces États substitueront alors à l'expression « sont imposables » du projet de disposition ci-dessus, l'expression « ne sont imposables que ». »

C (18)

Le paragraphe 2 était inclus dans le Modèle de Convention de 1977 mais la première phrase de ce paragraphe a été amendée par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, cette première phrase se lisait comme suit :

« Certains États assimilent les pensions payées en application d'un système public de sécurité sociale à des pensions de l'État. »

Le paragraphe 2 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 2 du Projet de Convention de 1963, qui a été supprimé et remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 2 a été inséré immédiatement avant le paragraphe 4. Dans le Projet de Convention de 1963 et avant l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Le *Canada* fait une réserve sur cet article en vue de conserver le droit d'imposer certains paiements forfaitaires, visés à la Section 31 A de l'Income Tax Act canadien, effectués à des personnes ayant antérieurement été employées au Canada au titre de l'emploi exercé au Canada. »

Paragraphe 28 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 28 a été a été amendé et renuméroté paragraphe 56 (voir historique du paragraphe 56) et un nouveau paragraphe 28 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 29 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 29 a été a été amendé et renuméroté paragraphe 57 (voir historique du paragraphe 57) et un nouveau paragraphe 29 ainsi que le titre qui le précède ont été ajoutés par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 30 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 30 a été a été amendé et renuméroté paragraphe 58 (voir historique du paragraphe 58) et un nouveau paragraphe 30 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 31 : Correspond au paragraphe 4 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 31 a été amendé et renuméroté paragraphe 59 (voir historique du paragraphe 59), le paragraphe 4 a été amendé et renuméroté paragraphe 31 et les titres qui le précédaient ont été déplacés avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. Il est caractéristique des entreprises multinationales que leurs personnels soient appelés de temps en temps à travailler hors de leur pays d'origine. Les conditions de service dans lesquelles ces personnels sont détachés pour exercer leur activité dans d'autres pays ont un grand intérêt et une grande importance, tant pour l'employeur que pour le salarié. Les arrangements portant sur le régime de retraite de cet employé font partie de ces conditions. »

Le paragraphe 4 a été remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 39 (voir historique du paragraphe 39) et un nouveau paragraphe 4 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 32 : Correspond au paragraphe 5 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 32 a été amendé et renuméroté paragraphe 60 (voir historique du paragraphe 60) et le paragraphe 5 a été amendé et renuméroté paragraphe 32 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. Les salariés détachés souhaitent souvent continuer de cotiser à un régime de retraite dans leur pays d'origine pendant leur séjour à l'étranger. Cela tient au fait que le passage d'un régime à un autre peut entraîner une perte de droits et d'avantages et au fait que l'affiliation à divers régimes de retraite dans différents pays peut poser bon nombre de problèmes d'ordre pratique. »

Le paragraphe 5 a été remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 5 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 40 (voir historique du paragraphe 40) et le nouveau paragraphe 5 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 33 : Correspond au paragraphe 6 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 33 a été amendé et renuméroté paragraphe 61 (voir historique du paragraphe 61) et le paragraphe 6 a été amendé et renuméroté paragraphe 33 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

> « 6. Le régime fiscal des cotisations de retraite des salariés affectés hors de leur pays d'origine varie d'un pays à l'autre et en fonction de chaque cas individuel. Avant de prendre leurs fonctions à l'étranger, les salariés bénéficient couramment d'une exonération fiscale au titre des cotisations de retraite versées dans le pays d'origine. Dans certains cas, les salariés affectés à l'étranger conservent leur droit à l'exonération ; par exemple, lorsqu'une personne physique demeure résidente et totalement imposable dans son pays d'origine, les cotisations de retraite à un régime dans ce pays d'origine continueront habituellement à y être exonérées. Mais souvent, les cotisations versées dans le pays d'origine par une personne en fonction à l'étranger ne donnent pas droit à une exonération, ni aux termes de la législation nationale du pays d'origine, ni aux termes de celle du pays d'accueil. Dans ce cas, il peut devenir coûteux, sinon impossible, de rester membre d'un régime de retraite dans le pays d'origine durant une affectation à l'étranger. Une disposition est suggérée au paragraphe 11 ci-dessous afin de permettre aux pays membres qui désirent l'inclure dans leurs conventions bilatérales d'accorder un allégement fiscal au titre des cotisations de retraite des salariés affectés à l'étranger. »

Le paragraphe 6 a été remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 6 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 41 (voir historique du paragraphe 41) et le nouveau paragraphe 6 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 34 : Correspond au paragraphe 7 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 34 a été amendé et renuméroté paragraphe 62 (voir historique du paragraphe 62) et le paragraphe 7 a été amendé et renuméroté paragraphe 34 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. Cependant, certains pays membres peuvent considérer que la solution à ce problème ne consiste pas en une disposition conventionnelle et peuvent préférer, à titre d'exemple, que le régime de retraite soit modifié de façon à obtenir l'exonération des cotisations dans le pays d'accueil. D'autres pays

peuvent s'opposer à l'inclusion d'une disposition dans des conventions fiscales alors que leur droit interne ne permet d'exonérer que les cotisations versées à des résidents. Si tel était le cas, il pourrait être contre-indiqué d'inclure la disposition suggérée dans une convention bilatérale. »

Le paragraphe 7 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 35 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 35 a été amendé et renuméroté paragraphe 63 (voir historique du paragraphe 63) et un nouveau paragraphe 35 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 36 : Correspond au paragraphe 10 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 36 a été amendé et renuméroté paragraphe 64 (voir historique du paragraphe 64), le paragraphe 10 a été amendé et renuméroté paragraphe 36 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

« 10. La disposition doit permettre de faire en sorte, autant que possible, qu'un salarié ne soit pas découragé de s'expatrier par le régime fiscal des cotisations qu'il verse à un régime de retraite dans son pays d'origine. La disposition cherche d'abord à déterminer l'équivalence générale des régimes de retraite dans les deux pays, puis à établir des limites à la déductibilité des cotisations versées par les salariés en s'appuyant sur les limites fixées par les lois des deux pays. »

Le paragraphe 10 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 37 : Correspond au paragraphe 11 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 37 a été amendé et renuméroté paragraphe 65 (voir historique du paragraphe 65), le paragraphe 11 a été amendé et renuméroté paragraphe 37 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

« 11. La disposition qui pourrait être incluse dans des conventions bilatérales pour régler le problème décrit ci-dessus pourrait être rédigée comme suit :

a) Lorsqu'une personne physique exerce des activités dans un État contractant, les cotisations à un régime de retraite établi et reconnu aux fins de l'imposition dans l'autre État contractant qui sont supportées par cette personne sont déductibles dans le premier État aux fins de déterminer le revenu imposable de cette personne, et sont traitées dans ce premier État, de la même façon que le sont les cotisations à un régime de retraite reconnu aux fins de l'imposition dans ce premier État et sous réserve des mêmes conditions et restrictions, à condition que :

(i) la personne n'ait pas été un résident de cet État et ait cotisé au régime de retraite immédiatement avant sa prise de fonctions dans cet État, et que

(ii) le régime de retraite soit accepté par l'autorité compétente de cet État comme correspondant de façon générale à un régime de retraite reconnu comme tel aux fins de l'imposition dans cet État.

b) Aux fins de l'application de l'alinéa *a*)

(i) l'expression « régime de retraite » signifie un arrangement auquel la personne physique participe afin de bénéficier de prestations de retraite payables à l'égard des activités visées à l'alinéa *a*), et

(ii) un régime de retraite est reconnu aux fins de l'imposition dans un État si les cotisations à ce régime sont admissibles à un allégement fiscal dans cet État. »

Le paragraphe 11 a été amendé le 29 avril 2000, en remplaçant les mots « un emploi » par « des activités », par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

« 11. La disposition qui pourrait être incluse dans des conventions bilatérales pour régler le problème décrit ci-dessus pourrait être rédigée comme suit :

a) Lorsqu'une personne physique exerce un emploi dans un État contractant, les cotisations à un régime de retraite établi et reconnu aux fins de l'imposition dans l'autre État contractant qui sont supportées par cette personne sont déductibles dans le premier État aux fins de déterminer le revenu imposable de cette personne, et sont traitées dans ce premier État, de la même façon que le sont les cotisations à un régime de retraite reconnu aux fins de l'imposition dans ce premier État et sous réserve des mêmes conditions et restrictions, à condition que :

(i) la personne n'ait pas été un résident de cet État et ait cotisé au régime de retraite immédiatement avant sa prise de fonctions dans cet État, et que

C (18)

(ii) le régime de retraite soit accepté par l'autorité compétente de cet État comme correspondant de façon générale à un régime de retraite reconnu comme tel aux fins de l'imposition dans cet État.

b) Aux fins de l'application de l'alinéa *a*)

(i) l'expression « régime de retraite » signifie un arrangement auquel la personne physique participe afin de bénéficier de prestations de retraite payables à l'égard de l'emploi visé à l'alinéa *a*), et

(ii) un régime de retraite est reconnu aux fins de l'imposition dans un État si les cotisations à ce régime sont admissibles à un allégement fiscal dans cet État. »

Le paragraphe 11 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 38 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 38 a été supprimé et un nouveau paragraphe 38 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 38 a été inséré au-dessus du paragraphe 70. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 38 se lisait comme suit :

« 38. La *France* considère que le champ d'application de la disposition proposée au paragraphe 11 doit être apprécié en prenant en considération non seulement le régime de retraite auquel cotisait le contribuable avant son départ mais également un régime qui s'y serait substitué. »

Le paragraphe 38 et le titre qui le précédait ont été ajoutés le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 39 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 39 et le titre qui le précédait ont été supprimés et un nouveau paragraphe 39 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 39 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« *Réserves sur l'article*

39. L'*Australie*, la *Grèce*, le *Mexique*, la *Nouvelle-Zélande* et le *Portugal* se réservent le droit de proposer que toutes les pensions ne soient imposables que dans l'État de résidence du bénéficiaire. »

Le paragraphe 39 a été amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Grèce et le Mexique à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 39 se lisait comme suit :

« 39. L'*Australie,* la *Nouvelle-Zélande* et le *Portugal* se réservent le droit de proposer que toutes les pensions ne soient imposables que dans l'État de résidence du bénéficiaire. »

Le paragraphe 39 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000, en ajoutant la Nouvelle-Zélande et le Portugal en tant que pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 39 se lisait comme suit :

« 39. L'*Australie* se réserve le droit de proposer que toutes les pensions ne soient imposables que dans l'État de résidence du bénéficiaire. »

Le paragraphe 39 a été antérieurement amendé le 23 octobre 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 39 se lisait comme suit :

« 39. Lors des négociations avec d'autres pays membres, l'*Australie* proposera que toutes les pensions ne soient imposables que dans l'État de résidence du bénéficiaire. »

Le paragraphe 39 a été antérieurement amendé le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 39 se lisait comme suit :

« 39. L'*Australie* fait une réserve sur cet article. Lors des négociations avec d'autres pays membres, les autorités australiennes proposeront que toutes les pensions ne soient imposables que dans l'État de résidence du bénéficiaire. »

Le paragraphe 39, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 39 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 4 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 40 : Correspond au paragraphe 12 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 40 a été supprimé et le paragraphe 12 a été amendé et renuméroté paragraphe 40 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

> « 12. L'alinéa *a*) de la disposition suggérée expose les caractéristiques du salarié et des cotisations auxquelles la disposition suggérée s'applique. Il pose aussi le principe selon lequel les cotisations supportées par une personne physique exerçant une activité, au sens de l'article 15, dans un État contractant (le pays d'accueil) à un régime de retraite existant dans l'autre État contractant (le pays d'origine) seront exonérées d'impôt dans le pays d'accueil, sous réserve des mêmes conditions et restrictions applicables à l'allégement alloué à l'égard des cotisations à des régimes de retraite du pays d'accueil. »

Le paragraphe 12 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Le paragraphe 40, tel qu'il se lisait après le 31 mars 1994 et jusqu'au 15 juillet 2005, a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 40 se lisait comme suit :

> « 40. Le *Canada* fait une réserve sur cet article. Lors des négociations en vue de la conclusion de conventions bilatérales, les autorités canadiennes proposeront de reconnaître à l'État d'où proviennent les pensions, un droit limité d'imposition. »

Le paragraphe 40 a été amendé le 31 mars 1994, en supprimant la troisième phrase du paragraphe et en transformant cette phrase en un nouveau paragraphe 45 (voir historique du paragraphe 45), par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 40 se lisait comme suit :

> « 40. Le *Canada* fait une réserve sur cet article. Lors des négociations en vue de la conclusion de conventions bilatérales, les autorités canadiennes proposeront de reconnaître à l'État d'où proviennent les pensions, un droit limité d'imposition. Le Canada souhaitera également appliquer cette règle aux pensions visées à l'article 19 de manière à accomplir l'unicité de traitement. »

Le paragraphe 40, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, correspondait au paragraphe 5 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 5 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 40 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 5 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 41 : Correspond au paragraphe 13 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 41 a été supprimé et le paragraphe 13 a été amendé et renuméroté paragraphe 41 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

> « 13. L'exonération des cotisations versées au régime de retraite du pays d'origine dans les conditions indiquées peut être accordée soit par le pays d'origine, en tant

que pays où se situe le régime de retraite et la source de la retraite future, soit par le pays d'accueil du fait que c'est là que s'exercent les activités donnant lieu au versement de cotisations. »

Le paragraphe 13 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Le paragraphe 41, tel qu'il se lisait après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 41 se lisait comme suit :

« 41. La *Finlande* et la *Suède* souhaitent se réserver le droit d'imposer les pensions versées à des non-résidents, lorsque ces pensions sont versées au titre de services passés rendus principalement sur leur territoire respectif. »

Le paragraphe 41, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 23 octobre 1997, a été amendé par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 41 se lisait comme suit :

« 41. La *Finlande* et la *Suède* souhaiteront, lors des négociations avec d'autres pays membres, se réserver le droit d'imposer les pensions versées à des non-résidents, lorsque ces pensions sont versées au titre de services passés rendus principalement sur leur territoire respectif. »

Le paragraphe 41, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 23 octobre 1997, correspondait au paragraphe 6 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 6 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 41 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. La *Suède* souhaitera, lors des négociations avec d'autres pays membres, se réserver le droit d'imposer les pensions versées à des non-résidents de Suède, lorsque ces pensions sont versées au titre de services passés rendus principalement en Suède. »

Le paragraphe 6 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 42 : Correspond au paragraphe 14 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 42 a été supprimé et le paragraphe 14 a été amendé et renuméroté paragraphe 42 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

« 14. Une solution dans laquelle l'exonération serait accordée par le pays d'origine risquerait de n'être pas efficace car le salarié pourrait n'avoir que peu ou pas de revenu imposable dans ce pays. Des considérations pratiques suggèrent donc qu'il serait préférable que l'exonération soit accordée par le pays d'accueil, et c'est la solution adoptée dans la disposition suggérée. »

Le paragraphe 14 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Le paragraphe 42, tel qu'il se lisait après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 42 se lisait comme suit :

> « 42. La *Belgique* proposera lors des négociations en vue de la conclusion de conventions bilatérales, que soit reconnu à l'État de la source le droit d'imposer les pensions provenant de cet État. »

Le paragraphe 42, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, a été amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 42 se lisait comme suit :

> « 42. La *Belgique* proposera, lors des négociations en vue de la conclusion de conventions bilatérales, que soit reconnu à l'État de la source le droit d'imposer en tout cas les pensions et allocations payées en exécution de la législation sociale d'un État contractant ou dans le cadre d'un régime général organisé par cet État contractant pour compléter les avantages prévus par ladite législation sociale. »

Le paragraphe 42 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 43 : Correspond au paragraphe 15 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 43 a été supprimé et le paragraphe 15 a été amendé et renuméroté paragraphe 43 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

> « 15. Si l'on considère les caractéristiques du salarié, l'alinéa *a*) montre clairement que, pour obtenir l'exonération d'impôt du pays d'accueil, le salarié ne doit pas avoir été résident de cet État immédiatement avant son affectation. »

Le paragraphe 15, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

C (18)

Le paragraphe 43, tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005, a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 43 se lisait comme suit :

> « 43. Le *Danemark* et les *États-Unis* réservent leur position sur cet article, notamment en ce qui concerne le droit d'insérer une disposition en vertu de laquelle les pensions versées en application de la législation relative à la sécurité sociale d'un État contractant ne seront imposables que dans cet État. »

Le paragraphe 43 a été amendé le 29 avril 2000, en ajoutant les États-Unis en tant que pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 43 se lisait comme suit :

> « 43. Le *Danemark* réserve sa position sur cet article, notamment en ce qui concerne le droit d'insérer une disposition en vertu de laquelle les pensions versées en application de la législation relative à la sécurité sociale d'un État contractant ne seront imposables que dans cet État. »

Le paragraphe 43 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 44 : Correspond au paragraphe 16 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 44 a été supprimé et le paragraphe 16 a été amendé et renuméroté paragraphe 44 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

> « 16. L'alinéa *a*) ne limite cependant pas l'application de la disposition suggérée aux personnels détachés qui deviennent des résidents du pays d'accueil. Dans bien des cas, les salariés travaillant à l'étranger et qui demeurent des résidents de leur pays d'origine continueront à avoir droit à l'exonération dans ce pays, mais il n'en ira pas ainsi dans tous les cas. La disposition suggérée s'applique donc aux non-résidents travaillant dans le pays d'accueil ainsi qu'aux personnels en détachement dans le pays d'accueil qui y obtiennent le statut de résident. Cependant, dans certains pays, la législation interne peut ne permettre l'exonération qu'au titre des cotisations supportées par des résidents ; ces pays peuvent vouloir modifier la disposition suggérée en ce sens. Par ailleurs, les États appliquant un régime spécial aux non-résidents (imposition à un taux réduit, par exemple) peuvent souhaiter convenir, dans les négociations bilatérales, d'une disposition limitée aux résidents. »

Le paragraphe 16 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Le paragraphe 44, tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005, a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 44 se lisait comme suit :

> « 44. Le *Canada*, l'*Irlande* et le *Royaume-Uni* se réservent le droit d'inclure dans cet article une référence explicite aux « rentes viagères » (*cf.* paragraphe 1 ci-dessus). »

C (18)

Le paragraphe 44 a été amendé le 28 janvier 2003, en supprimant les mots « au paragraphe 1 de », par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 44 se lisait comme suit :

> « 44. Le *Canada*, l'*Irlande* et le *Royaume-Uni* se réservent le droit d'inclure au paragraphe 1 de cet article une référence explicite aux « rentes viagères » (*cf.* paragraphe 1 ci-dessus). »

Le paragraphe 44 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995, en ajoutant l'Irlande à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 44 se lisait comme suit :

> « 44. Le *Canada* et le *Royaume-Uni* se réservent le droit d'inclure au paragraphe 1 de cet article une référence explicite aux « rentes viagères » (*cf.* paragraphe 1 ci-dessus). »

Le paragraphe 44 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 45 : Correspond au paragraphe 17 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 45 a été supprimé et le paragraphe 17 a été renuméroté

paragraphe 45 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Le paragraphe 17 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Le paragraphe 45, tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005, a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 45 se lisait comme suit :

> « 45. La *Belgique*, le *Canada* et la *Norvège* se réservent le droit d'étendre le champ d'application de l'article 18 aux pensions mentionnées à l'article 19 afin d'uniformiser les régimes applicables. »

Le paragraphe 45 a été amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Belgique à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 45 se lisait comme suit :

> « 45. Le *Canada* et la *Norvège* se réservent le droit d'étendre le champ d'application de l'article 18 aux pensions mentionnées à l'article 19 afin d'uniformiser les régimes applicables. »

Le paragraphe 45 a été ajouté le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Le paragraphe 45 correspondait à la troisième phrase du paragraphe 40 et au paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 19, tel qu'ils se lisaient après le 23 juillet 1992, qui ont été fusionnés dans ce nouveau paragraphe 45 (voir historique du paragraphe 40 et du paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 19).

Paragraphe 46 : Correspond au paragraphe 18 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 18 a été amendé et renuméroté paragraphe 46 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 18 se lisait comme suit :

C (18)

> « 18. Comme il est assez courant que des salariés soient détachés successivement dans plusieurs pays différents, la disposition suggérée ne se limite pas aux salariés résidents de leur pays d'origine immédiatement avant d'exercer leur emploi dans le pays d'accueil. Elle couvre les salariés venant de pays tiers, en limitant simplement la disposition aux salariés qui n'étaient pas résidents du pays d'accueil avant de prendre leurs fonctions dans ce dernier. Cependant, la disposition suggérée restreint le champ d'application de la Convention aux résidents de l'un ou des deux États contractants. Un salarié qui ne serait ni résident du pays d'accueil, ni résident du pays d'origine où le régime de retraite est établi, se trouve donc totalement exclu de la convention conclue entre les deux États. »

Le paragraphe 18 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 47 : Correspond au paragraphe 19 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 19 a été amendé et renuméroté paragraphe 47 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le

Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

> « 19. La disposition suggérée ne fixe pas de limite à la durée pendant laquelle un salarié peut travailler dans un pays d'accueil. On pourrait faire valoir que si un salarié travaille suffisamment longtemps dans le pays d'accueil, ce dernier devient en fait son pays d'origine, de sorte que la disposition suggérée ne devrait plus s'appliquer. En fait, certains pays d'accueil limite déjà l'exonération aux cotisations à des régimes de retraite employeurs/salariés étrangers aux seuls cas où l'employé transféré n'est présent que pour une période limitée. »

Le paragraphe 19 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 48 : Correspond au paragraphe 20 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 20 a été amendé et renuméroté paragraphe 48 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 20 se lisait comme suit :

> « 20. L'inclusion d'une limite de durée peut aussi être utile pour prévenir le type d'abus décrit au paragraphe 17 ci-dessus. Dans les négociations bilatérales, certains pays pourront trouver utile de fixer une limite à la durée pendant laquelle un salarié peut exercer un emploi dans le pays d'accueil, durée au-delà de laquelle les exonérations accordées en vertu de cette disposition suggérée ne seront plus applicables. »

Le paragraphe 20 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 49 : Correspond au paragraphe 21 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 21 a été amendé et renuméroté paragraphe 49 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

> « 21. En ce qui concerne les caractéristiques des cotisations, l'alinéa *a*) indique plusieurs critères. Il précise bien que la disposition suggérée s'applique seulement aux cotisations supportées par une personne physique à un régime de retraite établi dans le pays d'origine et reconnu par celui-ci aux fins d'imposition. L'expression « reconnu aux fins d'imposition » est plus amplement définie au sous alinéa *b)(ii)* de la disposition suggérée. »

Le paragraphe 21 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 50 : Correspond au paragraphe 22 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 22 a été amendé et renuméroté paragraphe 50 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 22 se lisait comme suit :

« 22. Le deuxième critère appliqué aux caractéristiques des cotisations est que celles-ci doivent être versées à un régime de retraite du pays d'origine qui soit reconnu par l'autorité compétente du pays d'accueil comme correspondant, de façon générale, à régime reconnu comme tel aux fins de l'imposition par le pays d'accueil. Ceci présuppose que seules les cotisations à des systèmes reconnus donnent droit à une exonération dans les pays membres. Cette limitation n'assure évidemment pas un traitement fiscal équivalent des cotisations versées lorsqu'un salarié travaillait à l'étranger et de celles qui ont été versées lorsqu'il travaillait dans le pays d'origine. Si les règles appliquées pour la reconnaissance des régimes de retraite sont plus strictes dans le pays d'accueil que dans le pays d'origine, le salarié peut se trouver dans une situation où le traitement fiscal des cotisations versées au régime de retraite de son pays d'origine est moins favorable lorsqu'il travaille dans le pays d'accueil que lorsqu'il travaille dans son pays d'origine. »

Le paragraphe 22 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 51 : Correspond au paragraphe 23 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 23 a été amendé et renuméroté paragraphe 51 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 23 se lisait comme suit :

« 23. Cependant, il ne serait pas conforme à l'objectif déclaré (assurer, autant que possible, un traitement fiscal équivalent des cotisations salariales) d'accorder l'exonération au titre de cotisations versées à des régimes qui ne correspondent pas — au moins en gros — aux régimes reconnus nationalement. Cela signifierait que le montant de l'exonération dans le pays d'accueil dépendrait de la législation en vigueur dans le pays d'origine. En outre, il pourrait être difficile de justifier un traitement fiscal différent des salariés qui se côtoient dans leur travail selon que leur régime de retraite est situé dans leur pays d'origine ou à l'étranger (et, s'il se trouve à l'étranger, selon qu'il s'agit de tel pays plutôt que de tel autre). En limitant la disposition suggérée à des régimes correspondants à ceux du pays d'accueil, on évite ces difficultés. »

Le paragraphe 23 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 52 : Correspond au paragraphe 24 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 24 a été amendé et renuméroté paragraphe 52 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 24 se lisait comme suit :

« 24. La disposition suggérée précise qu'il appartient à l'autorité compétente du pays d'accueil de déterminer si le régime du pays d'origine correspond de façon générale aux régimes reconnus dans le pays d'accueil. Il est admis que, dans les négociations bilatérales, des États puissent décider de l'interprétation que fera l'autorité compétente du terme « correspondant de façon générale » (interprétation large ou étroite, critères à respecter, par exemple). »

Le paragraphe 24 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 53 : Correspond au paragraphe 25 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 25 a été amendé et renuméroté paragraphe 53 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

> « 25. Les cotisations visées par la disposition se limitent aux sommes versées à des régimes auxquels les salariés étaient affiliés avant de prendre leurs fonctions dans le pays d'accueil. Ce qui signifie que les cotisations à de nouveaux régimes de retraite auxquels les salariés s'affilient durant leur séjour dans le pays d'accueil sont exclues du champ d'application de la disposition suggérée. »

Le paragraphe 25 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 54 : Correspond au paragraphe 26 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 26 a été amendé et renuméroté paragraphe 54 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 26 se lisait comme suit :

> « 26. Il est cependant admis que des règles spéciales puissent être nécessaires pour couvrir les substitutions de régimes de retraite. Ainsi, dans certains pays membres, en cas de prise de contrôle d'une société par une autre, il est usuel que le régime de retraite existant disparaisse pour être remplacé par un nouveau régime institué par le nouvel employeur. Dans les négociations bilatérales, les États souhaiteront donc peut-être compléter la disposition suggérée afin qu'elle s'applique à ces régimes de remplacement. »

Le paragraphe 26 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 55 : Correspond au paragraphe 27 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 27 a été amendé et renuméroté paragraphe 55 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 27 se lisait comme suit :

> « 27. L'alinéa *a*) définit également le type d'allégement que le pays d'accueil doit accorder si le salarié et les cotisations tombent sous le coup de la disposition. En bref, l'exonération doit être accordée de la même manière que s'il s'agissait des cotisations versées à un régime du pays d'accueil. »

Le paragraphe 27 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des

régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 56 : Correspond au paragraphe 28 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 28 a été amendé et renuméroté paragraphe 56 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 28 se lisait comme suit :

> « 28. Évidemment, cette mesure d'exonération n'assure pas nécessairement un traitement fiscal équivalent des cotisations versées lorsqu'un salarié est en poste à l'étranger et de celles qui sont versées lorsqu'il travaille dans son pays d'origine. Des considérations similaires à celles examinées aux paragraphes 22 et 23 ci-dessus s'appliquent ici. La mesure assure toutefois un traitement équivalent des collègues de travail. L'exemple suivant illustre cette situation. Par hypothèse, le pays d'origine accorde une exonération fiscale pour les cotisations à des régimes de retraite sous réserve d'un maximum égal à 18% du revenu. Le maximum applicable dans le pays d'accueil correspond à 20% du revenu. La disposition suggérée au paragraphe 11 oblige le pays d'accueil à accorder une exonération jusqu'à concurrence du maximum de 20% prévu par sa législation domestique. Les pays préférant adopter la limite applicable dans le pays d'origine devront modifier le texte de la disposition suggérée pour ce faire. »

Le paragraphe 28 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 57 : Correspond au paragraphe 29 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 29 a été amendé et renuméroté paragraphe 57 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 29 se lisait comme suit :

C (18)

> « 29. Le montant exact et la façon d'accorder l'exonération dépendent du traitement fiscal national des cotisations de retraite appliqué par le pays d'accueil. Ceci permet de résoudre un certain de questions comme, par exemple, la question de savoir si les cotisations ouvrent droit à une exonération dans leur totalité ou en partie seulement ou encore si l'exonération doit prendre la forme d'une déduction dans le calcul du revenu imposable (et dans l'affirmative, de quel revenu — uniquement le revenu tiré de l'emploi ou la totalité du revenu) ou d'un crédit d'impôt. »

Le paragraphe 29 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 58 : Correspond au paragraphe 30 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 30 a été amendé et renuméroté paragraphe 58 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 30 se lisait comme suit :

> « 30. L'affectation à l'étranger ne signifie pas seulement, pour le salarié, qu'il perd ses droits à une exonération fiscale au titre des cotisations qu'il verse à un régime de retraite dans son pays d'origine. Elle peut signifier également que les cotisations versées à un régime de retraite par l'employeur sont considérées comme un revenu

du salarié aux fins de l'imposition. Dans certains pays membres, les salariés (travaillant dans leur pays d'origine) sont imposés sur les cotisations versées par leur employeur à des régimes nationaux alors que dans d'autres pays ces cotisations sont exonérées. La disposition passe donc sous silence le traitement des cotisations patronales dans le cadre des obligations fiscales des salariés, mais il est admis que des pays membres peuvent souhaiter élargir la disposition proposée dans leurs conventions de façon à ce que, dans le cadre des obligations fiscales de l'employé, les cotisations de l'employeur soient traitées de la même façon que des cotisations à des régimes nationaux. »

Le paragraphe 30 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 59 : Correspond au paragraphe 31 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 31 a été amendé et renuméroté paragraphe 59 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 31 se lisait comme suit :

« 31. Le sous-alinéa *b)(i)* précise ce qu'est un régime de retraite aux fins de l'application de l'alinéa *a*), à savoir un arrangement auquel l'employé participe pour s'assurer des prestations au moment de sa retraite. Ces prestations sont liées à l'exercice de son activité dans le pays d'accueil. Le régime de retraite doit remplir toutes les conditions ci-dessus pour que la disposition suggérée s'applique. »

Le paragraphe 31 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 60 : Correspond au paragraphe 32 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 32 a été amendé et renuméroté paragraphe 60 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 32 se lisait comme suit :

« 32. Le sous-alinéa *b)(i)* fait référence à la participation de la personne physique au régime de retraite afin de s'assurer des prestations de retraite. Cette définition vise à assurer que la part des cotisations versées pour s'assurer des prestations autres qu'une pension à l'âge de la retraite, tel un versement forfaitaire à la retraite, ouvre droit également à exonération en application de la disposition. »

Le paragraphe 32 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 61 : Correspond au paragraphe 33 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 33 a été amendé et renuméroté paragraphe 61 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 33 se lisait comme suit :

« 33. Un régime de retraite est défini au départ comme « un arrangement ». C'est un terme très vaste utilisé pour englober les diverses formes que peuvent prendre les régimes de retraite dans les pays membres. »

Le paragraphe 33 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 62 : Correspond au paragraphe 34 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 34 a été amendé et renuméroté paragraphe 62 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 34 se lisait comme suit :

« 34. Bien que le sous-alinéa *b)(i)* précise que c'est à la personne qui occupe l'emploi auquel il est fait référence à l'alinéa *a*) qu'il incombe de participer au régime, il n'est question nulle part de l'identité du bénéficiaire des prestations de retraite assurées par la participation à ce régime. L'objectif est de garantir que toute part de cotisation destinée à produire une pension de veuve ou de personne à charge puisse ouvrir droit à une exonération en application de la disposition. »

Le paragraphe 34 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 63 : Correspond au paragraphe 35 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 35 a été amendé et renuméroté paragraphe 63 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 35 se lisait comme suit :

C (18)

« 35. La définition d'un régime de pension ne fait pas de distinction entre les retraites versées par des régimes professionnels gérés par l'État ou par des régimes similaires dont la gestion est privée. Les deux types sont couverts par la disposition. En revanche, la disposition ne s'applique pas à toutes les pensions, telles les pensions provenant de régimes généraux de retraite publics qui dépendent du montant des cotisations enregistrées, que les cotisants soient ou non des salariés, puisque la personne ne contribue pas à ces régimes dans le but de recevoir des prestations payables en raison de l'exercice d'emplois salariés. »

Le paragraphe 35 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 64 : Correspond au paragraphe 36 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 36 a été amendé et renuméroté paragraphe 64 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 36 se lisait comme suit :

« 36. Le sous-alinéa *b)(ii)* définit plus précisément l'expression « reconnu aux fins de l'imposition ». Le but de la disposition étant d'assurer, autant que possible, que le régime fiscal appliqué aux cotisations ne soit ni plus ni moins favorable que celui qui serait appliqué si le salarié était résident de son pays d'origine, il est juste de

limiter la disposition aux cotisations qui auraient ouvert droit à un allégement fiscal si le salarié était resté dans son pays d'origine. La disposition cherche à atteindre cet objectif en limitant son champ d'application aux cotisations versées à un régime dans la mesure où ces cotisations seraient admissibles à un allégement fiscal dans ce pays. »

Le paragraphe 36 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 65 : Correspond au paragraphe 37 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 37 a été amendé et renuméroté paragraphe 65 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 37 se lisait comme suit :

« 37. Cette méthode qui vise à parvenir à un traitement équivalent suppose bien sûr que dans tous les pays membres seules les cotisations versées à des régimes de retraite reconnus ouvrent droit à l'exonération. Mais le régime fiscal des cotisations de retraite appliqué par certains pays peut démentir cette hypothèse. Il est admis que, dans les négociations bilatérales, les pays peuvent souhaiter décrire les systèmes de retraite ouvrant droit à une exonération dans des termes correspondant au droit interne des États contractants. »

Le paragraphe 37 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'annexe C du rapport intitulé « Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 66 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 67 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 68 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 69 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 70 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Au même moment, le titre qui précédait antérieurement le paragraphe 38 a été inséré au-dessus du paragraphe 70.

Paragraphe 71 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 19 CONCERNANT L'IMPOSITION DES RÉMUNÉRATIONS DE FONCTIONS PUBLIQUES

1. Cet article s'applique aux traitements, salaires et autres rémunérations similaires et aux pensions afférents à des fonctions publiques. Des dispositions similaires d'anciennes conventions bilatérales avaient pour but de se conformer aux règles de la courtoisie internationale et du respect mutuel entre souverainetés. Leur champ d'application était donc assez limité. Cependant, l'extension du secteur public dans de nombreux pays, ayant largement étendu les activités de l'État à l'étranger, a donné une importance et une portée accrues à l'article 19. D'après le texte original du paragraphe 1 de l'article 19 dans le Projet de Convention de 1963, l'État qui paie la rémunération avait le droit d'imposer les versements effectués au titre des services rendus à cet État ou à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. L'expression « sont imposables » était utilisée, et ceci n'impliquait pas que ce droit d'imposition fût exclusif.

(Amendé le 31 mars 1994 ; voir HISTORIQUE)

2. Dans le Modèle de Convention de 1977, l'ancien paragraphe 1 a été divisé en deux, les nouveaux paragraphes 1 et 2 visant respectivement les traitements, salaires et autres rémunérations similaires, autres que les pensions, et les pensions. Contrairement aux dispositions originales, les alinéas *a*) des paragraphes 1 et 2 sont tous deux fondés sur le principe d'un droit exclusif d'imposition de ces rémunérations par l'État qui les paie. Les pays qui, de manière générale, appliquent dans leurs conventions la méthode de l'imputation pour l'élimination de la double imposition sont ainsi tenus, par exception à cette méthode, d'exempter d'impôt les paiements, au profit de leurs résidents, qui relèvent des paragraphes 1 et 2. Si, pour éliminer la double imposition, les États contractants appliquent tous deux la méthode de l'exemption, ils peuvent continuer à utiliser l'expression « sont imposables » au lieu de « ne sont imposables que ». Pour ces pays, les deux expressions auront naturellement les mêmes effets. Il va sans dire que l'expression « ne sont imposables que » n'interdit pas à un État contractant de tenir compte du revenu exempté selon l'alinéa *a*) des paragraphes 1 et 2 pour la détermination du taux d'imposition à appliquer aux revenus que leurs résidents tirent d'autres sources. Le principe selon lequel un droit exclusif d'imposition est accordé à l'État qui paie les rémunérations figure dans un si grand nombre de conventions en vigueur entre des pays membres de l'OCDE que l'on peut dire qu'il est déjà internationalement accepté. Il est aussi conforme à la notion de courtoisie internationale qui inspire l'article, ainsi qu'aux dispositions des *Conventions de Vienne sur les relations diplomatiques et consulaires*. Toutefois,

il faut noter que l'article ne vise nullement à restreindre l'application des règles découlant du droit international dans le cas des missions diplomatiques et postes consulaires (voir l'article 28) mais traite des cas non couverts par ces règles.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

2.1 En 1994, un nouvel amendement a été apporté au paragraphe 1 en remplaçant le terme « rémunération » par l'expression « traitements, salaires et autres rémunérations similaires ». Il s'agissait par cet amendement de clarifier le champ d'application de l'article, qui ne s'applique qu'aux employés de l'État et aux personnes bénéficiant de pensions au titre d'un emploi public antérieur, et non aux personnes fournissant des services indépendants ou bénéficiant de pensions au titre de tels services.

(Ajouté le 31 mars 1994 ; voir HISTORIQUE)

2.2 Les pays membres ont généralement compris l'expression « salaires, traitements et autres rémunérations similaires … payés » comme incluant les avantages en nature reçus au titre de services rendus à un État ou à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales (par exemple, l'usage d'une habitation ou d'une automobile, le bénéfice d'une assurance-maladie ou d'une assurance-vie et les adhésions à des clubs).

(Remplacé le 23 octobre 1997 ; voir HISTORIQUE)

3. Les dispositions de l'article s'appliquent aux paiements faits non seulement par un État mais aussi par ses subdivisions politiques et ses collectivités locales (États fédérés, régions, provinces, cantons, districts, départements, arrondissements, *Kreise*, communes ou groupements de communes, etc.).

C (19)

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

4. Le principe suivant lequel l'État qui verse la rémunération dispose d'un droit d'imposition exclusif comporte une exception qui résulte de l'alinéa *b*) du paragraphe 1. En effet, aux termes des Conventions de Vienne précitées, l'État hôte est autorisé à imposer les rémunérations versées à certaines catégories de personnel des missions diplomatiques et postes consulaires étrangers qui sont des résidents permanents de cet État ou en possèdent la nationalité. Étant donné que les pensions payées à des fonctionnaires en retraite seront soumises au même régime fiscal que les traitements ou salaires payés à ces salariés lorsqu'ils étaient en activité, le paragraphe 2 qui concerne les pensions comporte à l'alinéa *b*) une exception analogue à celle de l'alinéa *b*) du paragraphe 1. Les conditions prévues au sous-alinéa *b)(ii)* du paragraphe 1 n'étant pas applicables à un retraité, la seule condition exigée

pour que l'État hôte soit habilité à imposer une pension est que le retraité soit un résident de cet État et en possède la nationalité.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

5. L'article 19 du Projet de Convention de 1963 prévoyait que les services rendus à l'État, ou à une subdivision politique ou une collectivité locale, devaient l'être « dans l'exercice de fonctions de caractère public ». Il a été décidé de supprimer cette expression dans le Modèle de Convention de 1977, mais il a paru à certains pays membres de l'OCDE que cela entraînerait un élargissement du champ d'application de l'article. Les États contractants qui sont de cet avis et qui estiment cet élargissement inopportun peuvent continuer à utiliser dans leurs conventions bilatérales, en la précisant de préférence, l'expression « dans l'exercice de fonctions de caractère public ».

(Amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

5.1 Bien que le mot « pension », au sens habituel de ce terme, ne couvre que des versements périodiques, l'expression « autres rémunérations similaires », qui a été ajoutée en 2005 au paragraphe 2 de l'article, est suffisamment large pour couvrir les versements non périodiques. Par exemple, un versement forfaitaire en lieu et place de versements périodiques de pension au profit d'un ancien salarié de l'État après la cessation de son emploi peut relever du paragraphe 2 de l'article. La question de savoir si un versement forfaitaire effectué en pareilles circonstances doit être considéré comme une autre rémunération similaire à une pension couverte par le paragraphe 2 ou comme la rémunération finale d'un travail accompli relevant du paragraphe 1 est une question de faits qui peut être résolue à la lumière des considérations présentées au paragraphe 5 de l'article 18.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

5.2 Il convient de noter que l'expression « par prélèvement sur des fonds qu'ils » de l'alinéa *a*) du paragraphe 2 couvre la situation dans laquelle la pension n'est pas versée directement par l'État, l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, mais par prélèvement sur des fonds constitués par un tel organisme public. En outre, le capital initial du fonds ne doit pas nécessairement être apporté par l'État, l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. La formule couvrirait les paiements provenant d'un fonds sous administration privée créé pour le compte de l'organisme public.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

5.3 Une question se pose lorsque les pensions sont versées au titre d'une combinaison de services privés et publics. Cette question est fréquemment soulevée lorsqu'une personne a été employée à la fois dans le secteur privé et

le secteur public et perçoit une pension au titre de ces deux périodes d'emploi. Cette situation peut se présenter soit parce que la personne a participé au même régime tout au long de son activité, soit parce que les droits à pension de cette personne étaient transférables. Une tendance à une augmentation de la mobilité entre les secteurs privé et public est de nature à accroître l'importance de cette question.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

5.4 Lorsqu'un fonctionnaire ayant rendu des services à l'État a transféré ses droits à pension d'un régime public à un régime privé, les versements au titre de sa pension ne devraient être imposés que par application de l'article 18, ces versements ne répondant pas au critère technique de l'alinéa 2 *a*).

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

5.5 Lorsque le transfert s'effectue en sens inverse et que les droits à pension ont été transférés d'un régime privé vers un régime public, certains États imposent la totalité des paiements de retraite par application de l'article 19. En revanche, d'autres États répartissent les paiements de pension en fonction de la source respective des droits à pension de sorte qu'une partie desdits paiements est imposée par application de l'article 18 et l'autre par application de l'article 19. Ce faisant, certains États considèrent que si l'une des sources a de loin apporté la majeure partie de la pension, cette dernière devrait dès lors être traitée comme si elle avait été exclusivement versée par prélèvement sur cette source. Cela étant, il est admis que la répartition des paiements soulève des difficultés administratives considérables.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

C (19)

5.6 Les États contractants peuvent être préoccupés par la perte de recettes ou la possibilité d'une double exonération s'il était possible de modifier le traitement des pensions en transférant les fonds entre les régimes public et privé. La répartition des paiements peut parer à ces effets ; toutefois, pour que la répartition des paiements puisse être appliquée aux droits à pension qui sont transférés d'un régime public vers un régime privé, les États contractants peuvent, dans le cadre de négociations bilatérales, envisager d'élargir le champ d'application de l'alinéa 2 *a*) de façon à couvrir la part d'une éventuelle pension ou autre rémunération similaire versée au titre de services rendus à un État, à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. Une telle disposition pourrait être rédigée comme suit :

2. *a)* Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, la partie des pensions et autres rémunérations similaires qui est versée au titre de services rendus à un État contractant, ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, n'est imposable que dans cet État.

Une autre solution pour répondre à ces préoccupations peut consister pour les États contractants à soumettre toutes les pensions à un traitement similaire.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

6. Les paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables si les services sont rendus dans le cadre d'une activité d'entreprise exercée par l'État, ou par l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, qui paie les traitements, salaires, pensions ou autres rémunérations similaires. Dans ces cas, ce sont les règles ordinaires qui s'appliquent : article 15 pour les salaires et traitements, article 16 pour les tantièmes et autres rétributions similaires, article 17 pour les artistes et les sportifs, et article 18 pour les pensions. Les États contractants qui, pour des raisons spécifiques, souhaitent ne pas inclure le paragraphe 3 dans leurs conventions bilatérales ont cette faculté, ce qui étend le champ d'application des paragraphes 1 et 2 aux services rendus dans le cadre d'une activité d'entreprise. Étant donné les fonctions spécifiques exercées par certains organismes publics, tels que les chemins de fer de l'État, les services postaux, les théâtres nationaux, etc., les États contractants qui souhaitent maintenir le paragraphe 3 peuvent, dans leurs conventions bilatérales, décider que les traitements, salaires, pensions et autres rémunérations similaires payés par ces organismes relèvent des dispositions des paragraphes 1 et 2 même si lesdits organismes peuvent être considérés comme exerçant des activités d'entreprise.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

Observation sur les Commentaires

7. Les *Pays-Bas* sont en désaccord avec l'interprétation proposée aux paragraphes 5.4 et 5.6. Selon les Pays-Bas, la répartition des prestations de pension en fonction de la source des droits à pension, soit des services privés ou publics, est également possible si les droits à pension sont transférés d'un régime public à un régime privé.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

C (19)

Réserves sur l'article

8. L'*Allemagne* se réserve le droit d'inclure une disposition selon laquelle les services rendus aux institutions de droit privé spéciales qui servent à des fins publiques et qui sont financées par les budgets publics, par exemple l'Institut Goethe ou l'Office allemand d'échanges universitaires, ainsi que la rémunération versée à un spécialiste ou volontaire détaché auprès de l'autre État contractant en vertu d'un programme d'aide au développement, constituent des fonctions publiques couvertes par l'article 19.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

9. Les *États-Unis* se réservent le droit de modifier le texte de l'article pour indiquer que son application n'est pas limitée par l'article 1.

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

10. *(Supprimé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)*

11. La *France* se réserve de préciser dans ses conventions que les traitements, salaires et autres rémunérations similaires payés par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales à une personne physique au titre de services rendus à cet État ou à cette subdivision ou collectivité ne sont imposables que dans cet État si la personne physique possède la nationalité des deux États contractants. Par ailleurs, la France formule une réserve sur le sous-alinéa *b)(ii)* du paragraphe 1, compte tenu des difficultés que soulève une telle clause.

(Amendé le 31 mars 1994 ; voir HISTORIQUE)

12. *(Supprimé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)*

13. La *France* estime que le champ d'application de l'article 19 doit couvrir :

— les rémunérations payées par les personnes morales de droit public de l'État ou de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, car l'identité du payeur importe moins que le caractère public des revenus ;

— les rémunérations publiques des artistes et sportifs conformément à la rédaction du Modèle antérieure à 1995 (sans que leur soit appliqué le critère, peu pertinent en l'occurrence, de l'activité industrielle ou commerciale), dès lors que l'article 17 ne comporte pas de disposition allant dans le sens de ce qui est suggéré au paragraphe 14 des Commentaires sur l'article 17.

C (19)

(Ajouté le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Titre : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le titre se lisait comme suit :

« COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 19 CONCERNANT L'IMPOSITION DES RÉMUNERATIONS DES FONCTIONS PUBLIQUES »

Paragraphe 1 : Amendé le 31 mars 1994, par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

« 1. Cet article s'applique aux rémunérations afférentes à des fonctions publiques. Des dispositions similaires d'anciennes conventions bilatérales avaient pour but de se conformer aux règles de la courtoisie internationale et du respect mutuel entre souverainetés. Leur champ d'application était donc assez limité.

Cependant, l'extension du secteur public dans de nombreux pays, ayant largement étendu les activités de l'État à l'étranger, a donné une importance et une portée accrues à l'article 19. D'après le texte original du paragraphe 1 de l'article 19 dans le Projet de Convention de 1963, l'État qui paie la rémunération avait le droit d'imposer les versements effectués au titre des services rendus à cet État ou à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. L'expression « sont imposables » était utilisée, et ceci n'impliquait pas que ce droit d'imposition fût exclusif. »

Le paragraphe 1 a antérieurement été amendé et sa dernière phrase a été insérée dans le paragraphe 2 au moment de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, adopté par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

« 1. L'article 19 vise les rémunérations afférentes à des fonctions publiques. Les dispositions similaires que l'on trouve fréquemment dans les Conventions fiscales bilatérales avaient à l'origine pour but de se conformer aux règles de la courtoisie internationale et du respect mutuel entre souverainetés (*cf.* Modèle de Convention de Mexico, Commentaires ad article VIII), leur champ d'application était donc assez limité. Le premier paragraphe du présent article pose un principe général dont les États contractants pourront déterminer le champ d'application par voie de dispositions spéciales. Il faut noter que l'article ne vise nullement à restreindre l'application des règles découlant du droit international dans le cas des missions diplomatiques et consulaires (voir article 27) mais traite des cas non couverts par ces règles. »

Paragraphe 2 : Amendé le 28 janvier 2003, en remplaçant la référence à l'article 27 par une référence à l'article 28 suite à l'ajout d'un nouvel article 27 (Assistance en matière de recouvrement de l'impôt) et à la renumérotation du précédent article 27, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Dans le Modèle de Convention de 1977, l'ancien paragraphe 1 a été divisé en deux, les nouveaux paragraphes 1 et 2 visant respectivement les traitements, salaires et autres rémunérations similaires, autres que les pensions, et les pensions. Contrairement aux dispositions originales, l'alinéa *a*) des paragraphes 1 et 2 sont tous deux fondés sur le principe d'un droit exclusif d'imposition de ces rémunérations par l'État qui les paie. Les pays qui, de manière générale, appliquent dans leurs conventions la méthode de l'imputation pour l'élimination de la double imposition sont ainsi tenus, par exception à cette méthode, d'exempter d'impôt les paiements, au profit de leurs résidents, qui relèvent des paragraphes 1 et 2. Si, pour éliminer la double imposition, les États contractants appliquent tous deux la méthode de l'exemption, ils peuvent continuer à utiliser l'expression « sont imposables » au lieu de « ne sont imposables que ». Pour ces pays, les deux expressions auront naturellement les mêmes effets. Il va sans dire que l'expression « ne sont imposables que » n'interdit pas à un État contractant de tenir compte du revenu exempté selon l'alinéa *a*) des paragraphes 1 et 2 pour la détermination du taux d'imposition à appliquer aux revenus que leurs résidents tirent d'autres sources. Le principe selon lequel un droit exclusif d'imposition est accordé à l'État qui paie les rémunérations figure dans un si grand nombre de conventions en vigueur entre des pays membres de l'OCDE que l'on peut dire qu'il est déjà internationalement accepté. Il est aussi conforme à la notion de courtoisie internationale qui inspire l'article, ainsi qu'aux dispositions des Conventions de Vienne sur les relations diplomatiques et consulaires. Toutefois, il faut noter que l'article ne vise nullement à restreindre

l'application des règles découlant du droit international dans le cas des missions diplomatiques et postes consulaires (*cf.* article 27) mais traite des cas non couverts par ces règles. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Dans le Modèle de Convention de 1977, l'ancien paragraphe 1 a été divisé en deux, les nouveaux paragraphes 1 et 2 visant respectivement les rémunérations autres que les pensions, et les pensions. Contrairement aux dispositions originales, l'alinéa *a*) des paragraphes 1 et 2 sont tous deux fondés sur le principe d'un droit exclusif d'imposition de ces rémunérations par l'État qui les paie. Les pays qui, de manière générale, appliquent dans leurs conventions la méthode de l'imputation pour l'élimination de la double imposition sont ainsi tenus, par exception à cette méthode, d'exempter d'impôt les paiements, au profit de leurs résidents, qui relèvent des paragraphes 1 et 2. Si, pour éliminer la double imposition, les États contractants appliquent tous deux la méthode de l'exemption, ils peuvent continuer à utiliser l'expression « sont imposables » au lieu de « ne sont imposables que ». Pour ces pays, les deux expressions auront naturellement les mêmes effets. Il va sans dire que l'expression « ne sont imposables que » n'interdit pas à un État contractant de tenir compte du revenu exempté selon l'alinéa *a*) des paragraphes 1 et 2 pour la détermination du taux d'imposition à appliquer aux revenus que leurs résidents tirent d'autres sources. Le principe selon lequel un droit exclusif d'imposition est accordé à l'État qui paie les rémunérations figure dans un si grand nombre de conventions en vigueur entre des pays membres de l'OCDE que l'on peut dire qu'il est déjà internationalement accepté. Il est aussi conforme à la notion de courtoisie internationale qui inspire l'article, ainsi qu'aux dispositions des Conventions de Vienne sur les relations diplomatiques et consulaires. Toutefois, il faut noter que l'article ne vise nullement à restreindre l'application des règles découlant du droit international dans le cas des missions diplomatiques et postes consulaires (*cf.* article 27) mais traite des cas non couverts par ces règles. »

C (19)

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, en substituant les mots « Dans le Modèle de Convention de 1977 » à « Lors de la révision de l'article » au début de ce paragraphe. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, la première phrase du paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Lors de la révision de l'article, l'ancien paragraphe 1 a été divisé en deux, les nouveaux paragraphes 1 et 2 visant respectivement les rémunérations autres que les pensions, et les pensions. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 2 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et un nouveau paragraphe 2 incluant la dernière phrase du paragraphe 1 (voir historique du paragraphe 1) a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Il est à noter que le terme « rémunération » utilisé dans l'article 19 couvre les traitements et salaires ainsi que les retraites, à l'exclusion de toute autre rétribution. Les dispositions de l'article s'appliquent aux rémunérations versées

non seulement par un État, mais aussi par ses subdivisions politiques et collectivités locales (États membres, cantons, communes, etc.). Le paragraphe 1 de l'article ne s'applique pas lorsque les services ont été rendus dans le cadre d'une activité commerciale ou industrielle exercée par l'État, ou par l'une de ses subdivisions politiques ou autorités locales, qui verse la rémunération. Dans ce cas, c'est la règle ordinaire qui s'applique (article 15 pour les salaires, article 16 pour les tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires, article 18 pour les pensions). »

Paragraphe 2.1 : Ajouté le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994.

Paragraphe 2.2 : Remplacé le 23 octobre 1997 quand le paragraphe 2.2 a été supprimé et un nouveau paragraphe 2.2 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 2.2 se lisait comme suit :

« 2.2 Il convient de noter que le terme « payés » revêt un sens très large dans le contexte du paragraphe 1. Il s'applique, par exemple, à une rémunération qui prendrait la forme d'un avantage imposable accordé au titre d'un emploi (par exemple, le paiement par l'employeur du loyer d'un appartement occupé par l'employé) et qui serait accordé à un employé par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. »

Le paragraphe 2.2 a été ajouté le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994.

Paragraphe 3 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 3 a été déplacé immédiatement avant le paragraphe 7. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. Le *Canada* fait une réserve sur cet article. Lors des négociations en vue de la conclusion de Conventions avec d'autres pays Membres, les autorités canadiennes proposeront d'exclure les pensions du champ d'application de cet article, de sorte que toutes les pensions soient taxées exclusivement dans le pays où elles sont reçues par le bénéficiaire. »

Paragraphe 4 : Amendé le 15 juillet 2005, en supprimant le dernière phrase, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. Le principe suivant lequel l'État qui verse la rémunération dispose d'un droit d'imposition exclusif, comporte une exception qui résulte de l'alinéa *b*) du paragraphe 1. En effet, aux termes des Conventions de Vienne précitées, l'État hôte est autorisé à imposer les rémunérations versées à certaines catégories de personnel des missions diplomatiques et postes consulaires étrangers qui sont des résidents permanents de cet État ou en possèdent la nationalité. Étant donné que les pensions payées à des fonctionnaires en retraite seront soumises au même régime fiscal que les traitements ou salaires payés à ces salariés lorsqu'ils étaient en activité, le paragraphe 2 qui concerne les pensions comporte à l'alinéa *b*) une exception analogue à celle de l'alinéa *b)* du paragraphe 1. Les conditions prévues au sous-alinéa *b)(ii)* du paragraphe 1 n'étant pas applicables à un retraité, la seule condition exigée pour que l'État hôte soit habilité à imposer une pension est que le retraité soit un résident de cet État et en possède la nationalité. Il est à noter que l'expression « par prélèvement sur des fonds qu'ils ont constitués » qui figure

à l'alinéa *a*) du paragraphe 2 couvre le cas de pensions qui ne sont pas payées directement par l'État, l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, mais par un fonds distinct qu'ils auraient constitué. »

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé le 23 juillet 1992 en substituant les mots « au sous-alinéa *b) (ii)* » à « à l'alinéa *b) (ii)* » par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 4 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 5 : Amendé le 23 juillet 1992, en remplaçant la seconde phrase, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. L'article 19 du Projet de Convention de 1963 prévoyait que les services rendus à l'État, ou à une subdivision politique ou une collectivité locale, devaient l'être « dans l'exercice de fonctions de caractère public ». Au cours de la révision de l'article, il a été décidé de supprimer cette expression, mais il a paru à certains pays membres de l'OCDE que cela entraînerait un élargissement du champ d'application de l'article. Les États contractants qui sont de cet avis et qui estiment cet élargissement inopportun peuvent continuer à utiliser dans leurs conventions bilatérales, en la précisant de préférence, l'expression « dans l'exercice de fonctions de caractère public ». »

Le paragraphe 5 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 5.1 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 5.2 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 5.3 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 5.4 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 5.5 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 5.6 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 6 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. Les paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables si les services sont rendus dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale, exercée par l'État, ou par l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, qui paie les traitements, salaires ou autres rémunérations similaires, ou les pensions. Dans ces cas, ce sont les règles ordinaires qui s'appliquent : article 15 pour les salaires et traitements, article 16 pour les tantièmes et autres rétributions similaires, article 17 pour les artistes et les sportifs, et article 18 pour les pensions. Les États contractants qui, pour des raisons spécifiques, souhaitent ne pas inclure le paragraphe 3 dans leurs conventions bilatérales, ont cette faculté, ce qui étend le champ d'application des paragraphes 1 et 2 aux services rendus dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale. Étant donné les fonctions spécifiques

exercées par certains organismes publics, tels que les chemins de fer de l'État, les services postaux, les théâtres nationaux, etc., les États contractants qui souhaitent maintenir le paragraphe 3 peuvent, dans leurs conventions bilatérales, décider que les traitements, salaires et autres rémunérations similaires ainsi que les pensions payés par ces organismes relèvent des dispositions des paragraphes 1 et 2 même si lesdits organismes peuvent être considérés comme exerçant des activités industrielles ou commerciales. »

Le paragraphe 6 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. Les paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables si les services sont rendus dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale, exercée par l'État, ou par l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, qui paie les traitements, salaires ou autres rémunérations similaires, ou les pensions. Dans ces cas, ce sont les règles ordinaires qui s'appliquent : article 15 pour les salaires et traitements, article 16 pour les tantièmes et autres rétributions similaires, et article 18 pour les pensions. Il n'est pas fait mention de l'article 17 car les paragraphes 1 et 2 de l'article 19 sont applicables aux traitements, salaires et autres rémunérations similaires ainsi qu'aux pensions des artistes au service de l'État, d'une subdivision politique ou d'une collectivité locale, indépendamment du fait que ces artistes pourraient être considérés comme rendant des services dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale exercée par l'État, la subdivision politique ou la collectivité locale. Les États contractants qui, pour des raisons spécifiques, souhaitent ne pas inclure le paragraphe 3 dans leurs conventions bilatérales, ont cette faculté, ce qui étend le champ d'application des paragraphes 1 et 2 aux services rendus dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale. Étant donné les fonctions spécifiques exercées par certains organismes publics, tels que les chemins de fer de l'État, les services postaux, les théâtres nationaux, etc., les États contractants qui souhaitent maintenir le paragraphe 3 peuvent, dans leurs conventions bilatérales, décider que les traitements, salaires et autres rémunérations similaires ainsi que les pensions payés par ces organismes relèvent des dispositions des paragraphes 1 et 2 même si lesdits organismes peuvent être considérés comme exerçant des activités industrielles ou commerciales. »

Le paragraphe 6 a été antérieurement amendé le 31 mars 1994, suite aux amendements apportés aux paragraphes 1 et 3 de l'article 19, par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. Les paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables si les services sont rendus dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale, exercée par l'État, ou par l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, qui paie la rémunération. Dans ces cas, ce sont les règles ordinaires qui s'appliquent : article 15 pour les salaires et traitements, article 16 pour les tantièmes et autres rétributions similaires, et article 18 pour les pensions. Il n'est pas fait mention de l'article 17 car les paragraphes 1 et 2 de l'article 19 sont applicables à la rémunération des artistes au service de l'État, d'une subdivision politique ou d'une collectivité locale, indépendamment du fait que ces artistes pourraient être considérés comme rendant des services dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale exercée par l'État, la subdivision politique ou la collectivité locale. Les États contractants qui, pour des raisons spécifiques, souhaitent ne pas inclure le paragraphe 3 dans leurs conventions bilatérales, ont cette faculté, ce qui étend le champ d'application des paragraphes 1 et 2 aux services rendus dans le cadre

d'une activité industrielle ou commerciale. Étant donné les fonctions spécifiques exercées par certains organismes publics, tels que les chemins de fer de l'État, les services postaux, les théâtres nationaux, etc., les États contractants qui souhaitent maintenir le paragraphe 3 peuvent, dans leurs conventions bilatérales, décider que les rémunérations payées par ces organismes relèvent des dispositions des paragraphes 1 et 2 même si lesdits organismes peuvent être considérés comme exerçant des activités industrielles ou commerciales. »

Le paragraphe 6 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 7 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Le précédent paragraphe 7 a été supprimé, ainsi que le titre « Observation sur les Commentaires » qui le précédait, par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. La *Grèce* n'accepte pas l'interprétation donnée au paragraphe 6 des Commentaires concernant le traitement fiscal des revenus tirés d'activités visées à l'article 17. »

Le paragraphe 7 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 7 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 8 (voir historique du paragraphe 8), le titre qui précédait le paragraphe 7 a été déplacé avec et un nouveau paragraphe 7, ainsi que le titre « Observation sur les Commentaires » qui le précédait, ont été ajoutés par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 8 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Le paragraphe 8 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005 a été supprimé par le rapport le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

C (19)

« 8. Les *États-Unis* se réservent le droit d'exclure du champ d'application du paragraphe 2 de cet article les prestations payées par la sécurité sociale au titre d'un emploi dans la fonction publique et de les imposer comme une prestation de sécurité sociale couverte par l'article 18. »

Le paragraphe 8 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Le paragraphe 8, tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995, a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. Le *Japon* estime qu'il convient d'ajouter au paragraphe 3 une référence à l'article 17, de telle sorte que les artistes employés par l'État puissent être régis par les dispositions dudit article si leurs prestations sont fournies à l'occasion d'une activité commerciale ou industrielle. »

Le paragraphe 8, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 7 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 8 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 9 (voir historique du paragraphe 9), le paragraphe 7 a été renuméroté paragraphe 8 et amendé, en y

supprimant la mention des États-Unis et le titre qui précédait le paragraphe 7 a été déplacé avec par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. *Les États-Unis* et le *Japon* estiment qu'il convient d'ajouter au paragraphe 3 une référence à l'article 17, de telle sorte que les artistes employés par l'État puissent être régis par les dispositions dudit article si leurs prestations sont fournies à l'occasion d'une activité commerciale ou industrielle. »

Le paragraphe 7 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 9 : Correspond au paragraphe 8 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 8 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 9 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 8 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 10 : Supprimé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. Le *Canada* est d'avis que le paragraphe 1 ne devrait s'appliquer qu'à l'égard de services rendus dans un État qui n'est pas l'État qui fait le paiement et il se propose de suggérer une modification appropriée lors de la négociation de conventions. »

Le paragraphe 10 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 11 : Amendé le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

> « 11. La *France* se réserve de préciser dans ses conventions que les payées par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales à une personne physique au titre de services rendus à cet État ou à cette subdivision ou collectivité ne sont imposables que dans cet État si la personne physique possède la nationalité des deux États contractants. Par ailleurs, la France formule une réserve sur le sous-alinéa *b)(ii)* du paragraphe 1, compte tenu des difficultés que soulève une telle clause. »

Le paragraphe 11 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 12 : Supprimé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

> « 12. La *Belgique*, le *Canada* et la *Norvège* se réservent le droit d'étendre le champ d'application de l'article 18 aux pensions mentionnées à l'article 19 afin d'uniformiser les régimes applicables. »

Le paragraphe 12 a été amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Belgique en tant que pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

> « 12. Le *Canada* et la *Norvège* se réservent le droit d'étendre le champ d'application de l'article 18 aux pensions mentionnées à l'article 19 afin d'uniformiser les régimes applicables. »

Le paragraphe 12 a été antérieurement amendé le 31 mars 1994, en ajoutant le Canada en tant que pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

> « 12. La *Norvège* se réserve le doit d'étendre le champ d'application de l'article 18 aux pensions mentionnées à l'article 19 afin d'uniformiser les régimes applicables. »

Le paragraphe 12 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 13 : Ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 20 CONCERNANT L'IMPOSITION DES ÉTUDIANTS

1. La règle énoncée dans cet article concerne certains versements reçus par les étudiants ou les stagiaires pour couvrir leurs frais d'entretien, d'études ou de formation. Toutes les sommes de cette nature provenant de sources situées en dehors de l'État où l'étudiant ou le stagiaire intéressé est présent seront exonérées d'impôt dans cet État.

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

2. Lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, il a été décidé d'ajouter le mot « immédiatement » afin de préciser que l'article ne s'applique pas à une personne qui, à un moment donné, a été un résident d'un État contractant, mais qui a ensuite transféré sa résidence dans un État tiers avant de se rendre dans l'autre État contractant.

(Amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

3. L'article ne porte que sur les paiements reçus en vue de l'entretien, des études ou de la formation du bénéficiaire. Il ne s'applique donc pas à un paiement ou à une partie de paiement qui constitue une rémunération de services rendus par le bénéficiaire et qui est couvert par l'article 15 (ou par l'article 7 dans le cas de services indépendants). Cependant, lorsque la formation du bénéficiaire comporte une expérience professionnelle, il est nécessaire d'opérer une distinction entre la rémunération de services et un paiement pour l'entretien, les études ou la formation du bénéficiaire. Le fait que le montant versé soit similaire à celui qui est versé à des personnes fournissant des services similaires et qui ne sont ni étudiants ni stagiaires indique en général que ce paiement constitue la rémunération de services. Par ailleurs, les paiements pour l'entretien, les études ou la formation ne doivent pas excéder le montant normal de dépenses qui sont susceptibles d'être encourues pour assurer l'entretien, les études ou la formation du bénéficiaire.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

4. L'article s'applique uniquement aux paiements provenant de sources situées en dehors de l'État où l'étudiant ou le stagiaire est présent uniquement à des fins d'études ou de formation. Les paiements provenant de sources situées à l'intérieur de cet État sont couverts par d'autres articles de la Convention : si par exemple, au cours de sa présence dans le premier État, l'étudiant ou le stagiaire reste résident de l'autre État conformément à l'article 4, les paiements, tels que des bourses, qui ne sont pas couverts par d'autres dispositions de la Convention (comme l'article 15) seront imposables uniquement dans son État de résidence conformément au paragraphe 1 de l'article 21. Aux fins de cet article, les paiements qui sont effectués par un

résident d'un État contractant ou pour son compte ou dont la charge est supportée par un établissement stable qu'une personne possède dans cet État ne sont pas considérés comme provenant de sources situées en dehors de cet État.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Réserve sur l'article

5. L'*Estonie* se réserve le droit de modifier l'article de façon à ce qu'il s'applique à tout stagiaire ou apprenti.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Titre : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le titre se lisait comme suit :

> « COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 20 CONCERNANT L'IMPOSITION DES ÉTUDIANTS ET DES STAGIAIRES À L'ÉTRANGER »

Paragraphe 1 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. La règle énoncée à l'article 20 concerne certains versements reçus par les étudiants ou les stagiaires pour couvrir leurs frais d'entretien, d'études ou de formation. L'exonération prévue figure déjà fréquemment dans les Conventions bilatérales en vigueur. Toutes les sommes de cette nature provenant de sources situées en dehors de l'État où l'étudiant ou le stagiaire intéressé est présent seront exonérées d'impôt dans cet État. »

Paragraphe 2 : Amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Il a été décidé au cours de la révision du Projet de Convention de 1963 d'ajouter le mot « immédiatement », afin de préciser que l'article ne s'applique pas à une personne qui, à un moment donné, a été un résident d'un État contractant, mais qui a ensuite transféré sa résidence dans un État tiers avant de se rendre dans l'autre État contractant. »

Le paragraphe 2 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 3 : Remplacé le 15 juillet 2000 quand le paragraphe 3 a été supprimé et un nouveau paragraphe 3 a été ajouté lorsque le titre qui précédait ce paragraphe a également été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 3 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« Réserve sur l'article

3. L'*Australie* et la *Nouvelle-Zélande* se réservent le droit de limiter aux étudiants l'application de cet article. »

Le paragraphe 3 a été amendé le 29 avril 2000, en ajoutant la Nouvelle-Zélande en tant que pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. L'*Australie* se réserve le droit de limiter aux étudiants l'application de cet article. »

Le paragraphe 3 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 4 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. Aux fins de cet article, les paiements qui sont effectués par un résident d'un État contractant ou pour son compte ou dont la charge est supportée par un établissement stable qu'une personne possède dans cet État ne sont pas considérés comme provenant de sources situées en dehors de cet État. »

Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 5: Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 21
CONCERNANT L'IMPOSITION DES AUTRES REVENUS

1. Cet article énonce une règle générale concernant les revenus qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la Convention. Les revenus considérés ne sont pas seulement ceux qui font partie d'une catégorie non expressément traitée, mais aussi ceux qui proviennent de sources non expressément mentionnées. L'application de l'article n'est pas limitée aux revenus qui ont leur source dans un État contractant ; elle s'étend aussi aux revenus en provenance d'États tiers. Lorsque, par exemple, une personne qui est résidente des deux États contractants aux termes des dispositions du paragraphe 1 de l'article 4 est réputée être résidente d'un seul de ces États aux termes des dispositions des paragraphes 2 ou 3 du même article, cet article empêche l'autre État d'imposer la personne concernée au titre des revenus provenant d'États tiers même si elle est résidente de cet autre État en vertu de la législation fiscale de cet État (voir également le paragraphe 8.2 des Commentaires sur l'article 4 concernant l'application des paragraphes 2 et 3 de l'article 4 aux fins de conventions conclues entre cet autre État et des États tiers).

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 1

2. En vertu de ce paragraphe, le droit d'imposition appartient exclusivement à l'État de la résidence. En cas de conflit entre deux résidences, l'article 4 déterminera aussi le droit d'imposition à l'égard des revenus en provenance d'un État tiers.

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

3. La règle énoncée dans ce paragraphe s'applique aussi bien dans le cas où le droit d'imposition est exercé par l'État de la résidence que lorsqu'il ne l'est pas ; en conséquence, lorsque le revenu provient de l'autre État contractant, celui-ci ne peut l'imposer même si le revenu n'est pas imposé dans le premier État. De même, lorsque le revenu provient d'un État tiers et que son bénéficiaire est considéré comme résident par les deux États contractants selon leur droit interne, il résulte de l'application de l'article 4 que le bénéficiaire sera traité comme résident d'un seul des États contractants et ne sera soumis à assujettissement complet à l'impôt (« assujettissement intégral ») que dans cet État. Dans ce cas, l'autre État contractant ne pourra imposer le revenu provenant de l'État tiers, même si son bénéficiaire n'est pas imposé dans l'État dont il est considéré comme résident conformément à l'article 4. Afin d'éviter que le revenu échappe à toute imposition, les États contractants peuvent convenir de limiter l'application de l'article aux revenus

qui sont imposés dans l'État dont le bénéficiaire est un résident et modifier les dispositions du paragraphe en conséquence. En fait, ceci ne constitue qu'un aspect particulier du problème général traité aux paragraphes 34 et 35 des Commentaires sur l'article 23 A.

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

4. Ce paragraphe prévoit une exception à l'application des dispositions du paragraphe 1 lorsque le revenu est lié aux activités d'un établissement stable qu'un résident d'un État contractant a dans l'autre État contractant. Le paragraphe couvre le revenu en provenance d'États tiers. Dans ce cas, un droit d'imposition est attribué à l'État contractant dans lequel est situé l'établissement stable. Le paragraphe 2 ne s'applique pas aux biens immobiliers pour lesquels, conformément au paragraphe 4 de l'article 6, l'État de situation a un droit préférentiel d'imposition (voir les paragraphes 3 et 4 des Commentaires sur l'article 6). Donc, les biens immobiliers situés dans un État contractant et qui font partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise de cet État situé dans l'autre État contractant ne seront imposables que dans le premier État où les biens sont situés et dont le bénéficiaire du revenu est un résident. Cela est conforme aux règles posées dans les articles 13 et 22 concernant les biens immobiliers puisque le paragraphe 2 de ces articles ne s'applique qu'aux biens mobiliers d'un établissement stable.

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

5. Le paragraphe couvre aussi le cas où le bénéficiaire et le débiteur du revenu sont tous deux résidents d'un même État contractant et où le revenu se rattache à un établissement stable que le bénéficiaire du revenu a dans l'autre État contractant. Dans ce cas, un droit d'imposition est attribué à l'État contractant dans lequel est situé l'établissement stable. S'il y a double imposition, l'État de la résidence devra y remédier, conformément aux dispositions de l'article 23 A ou 23 B. Cependant, une difficulté peut se présenter pour l'imposition de dividendes ou d'intérêts dans l'État de la résidence, en tant qu'État de la source : le jeu combiné des articles 7 et 23 A empêche cet État d'imposer ces revenus, alors que s'ils étaient payés à un résident de l'autre État, le premier État, étant l'État de la source des dividendes ou des intérêts, pourrait imposer ces dividendes ou intérêts aux taux prévus au paragraphe 2 des articles 10 et 11. Les États contractants qui ne trouveraient pas cette situation satisfaisante pourront inclure dans leurs conventions une disposition selon laquelle l'État de la résidence a le droit, en tant qu'État de la source des dividendes et des intérêts, de prélever un impôt sur ces revenus aux taux prévus au paragraphe 2 des articles 10 et 11. L'État où est situé l'établissement stable accorderait une imputation semblable aux

dispositions du paragraphe 2 de l'article 23 A ou du paragraphe 1 de l'article 23 B ; le bénéfice de cette imputation ne devrait pas, évidemment, être accordé dans les cas où, en vertu de sa législation interne, l'État où est situé l'établissement stable n'impose pas les dividendes ou intérêts rattachés à cet établissement.

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

5.1 Aux fins du paragraphe, un droit ou bien générateur de revenus se rattache effectivement à un établissement stable si la propriété « économique » de ce droit ou bien est attribuée à cet établissement stable selon les principes développés dans le rapport du Comité intitulé *Attribution de bénéfices aux établissements stables*[1] (voir en particulier les paragraphes 72 à 97 de la Partie I du rapport) aux fins de l'application du paragraphe 2 de l'article 7. Dans le contexte de ce paragraphe, la propriété « économique » d'un droit ou bien signifie l'équivalent de la propriété, aux fins de l'imposition du revenu, d'une entreprise distincte, avec les bénéfices et les charges correspondants (par exemple le droit à tout revenu afférent à la propriété de ce droit ou bien, le droit à tout amortissement disponible et le risque de gains ou pertes liés à l'augmentation ou de la diminution de la valeur de ce droit ou bien).

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

5.2 Dans le cas de l'établissement stable d'une entreprise qui exerce des activités d'assurance, la réponse à la question de savoir si un droit ou bien se rattache effectivement à l'établissement stable sera donnée en tenant compte des instructions figurant à la Partie IV du rapport du Comité concernant la question de savoir si les revenus ou les gains attribuables à ce droit ou bien sont pris en compte dans la détermination du rendement obtenu par l'établissement stable sur le montant des actifs qui lui sont attribués (voir en particulier les paragraphes 165 à 170 de la Partie IV). Ces instructions ayant un caractère général, les autorités fiscales devraient envisager d'appliquer une approche flexible et pragmatique qui tiendrait compte de l'application raisonnable et cohérente par l'entreprise de ces instructions afin d'identifier les actifs spécifiques qui sont se rattachent effectivement à l'établissement stable.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

6. Certains États qui appliquent la méthode de l'exemption (article 23 A) pourraient craindre que le régime découlant du paragraphe 2 amène des entreprises d'un État contractant à confier certains avoirs, tels que des actions, obligations ou brevets, à un établissement stable situé dans l'autre État contractant, afin d'y bénéficier d'un traitement fiscal plus favorable. Pour

1 *Attribution de bénéfices aux établissements stables*, OCDE, Paris, 2010.

faire obstacle à de telles pratiques, qu'ils estiment abusives, certains États pourraient juger que la transaction est artificielle et considérer, pour cette raison, que ces avoirs ne se rattachent pas effectivement à l'établissement stable. D'autres États peuvent renforcer leur position en ajoutant au paragraphe 2 une condition stipulant que ce paragraphe ne s'applique pas aux cas où ces pratiques ont eu pour objectif essentiel de tirer avantage de cette disposition. Par ailleurs, la condition selon laquelle un droit ou un bien doit « se rattacher effectivement » à un tel établissement nécessite plus que le simple enregistrement de ce droit ou bien dans les documents comptables de l'établissement stable.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

7. Quelques pays ont rencontré des difficultés en ce qui concerne des revenus émanant de certains instruments financiers non traditionnels lorsqu'il existe des relations spéciales entre les parties. Ces pays pourraient souhaiter ajouter le paragraphe suivant à l'article 21:

> 3. Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre la personne visée au paragraphe 1 et un autre personne, ou que l'une et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant du revenu visé au même paragraphe excède le montant éventuel dont elles seraient convenues en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire du revenu reste imposable selon la législation de chaque État contractant et compte tenu des autres dispositions applicables de la présente Convention.

L'ajout de ce paragraphe supplémentaire n'aurait cependant aucune incidence sur le traitement des nouvelles transactions financières entre personnes indépendantes ou sous d'autres dispositions de la Convention.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

C (21)

8. Ce paragraphe limite l'application des dispositions relatives à l'imposition des revenus non visés dans d'autres articles de la même façon que le paragraphe 6 de l'article 11 limite l'application des dispositions concernant l'imposition des intérêts. D'une façon générale, les principes énoncés aux paragraphes 32 à 34 des Commentaires sur l'article 11 s'appliquent également à ce paragraphe.

(Remplacé le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

9. La restriction pourrait s'appliquer à tout revenu qui serait sans cela assujetti à l'article 21, mais il n'est pas prévu que, dans la pratique, elle s'applique à des paiements tels que pensions alimentaires ou prestations de sécurité sociale, alors qu'elle sera sans doute particulièrement pertinente lorsque certains instruments financiers non traditionnels sont utilisés dans

des conditions qui n'auraient pas été applicables en l'absence d'une relation spéciale (voir le paragraphe 21.1 des Commentaires sur l'article 11).

(Remplacé le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

10. La restriction de l'article 21 diffère de celle de l'article 11 sur deux points importants. Premièrement, le paragraphe permet, lorsque certaines conditions sont réunies, de considérer tous les paiements au titre d'un instrument financier non traditionnel comme excessifs. En second lieu, les revenus auxquels ne s'appliquerait pas l'article relatif aux intérêts pourraient cependant être assujettis à un autre article de la Convention, comme il est expliqué aux paragraphes 35 et 36 des Commentaires sur l'article 11. Les revenus auxquels l'article 21 s'appliquerait autrement ne sont pas par définition assujettis à un autre article. Par conséquent, si la restriction prévue à l'article 21 soustrait une partie du revenu à l'application dudit article, les articles 6 à 20 de la Convention ne s'appliquent pas à ce revenu et chaque État contractant peut l'imposer en vertu de sa législation nationale.

(Ajouté le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

11. D'autres dispositions de la Convention continueront cependant à être appliquées à ces revenus, par exemple l'article 23 (Méthodes pour éliminer les doubles impositions), l'article 25 (Procédure amiable), et l'article 26 (Échange de renseignements).

(Ajouté le 21 septembre 1995 ; voir HISTORIQUE)

12. *(Supprimé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

Réserves sur l'article

13. L'*Australie*, le *Canada*, le *Chili*, le *Mexique*, la *Nouvelle-Zélande*, le *Portugal* et la *République slovaque* font une réserve sur cet article et souhaitent conserver le droit d'imposer les revenus qui proviennent de sources situées dans leur pays.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

14. La *Finlande* et la *Suède* souhaitent conserver le droit d'imposer certaines rentes et paiements similaires à des non-résidents, lorsque ces paiements sont effectués en contrepartie d'une assurance-retraite émise sur leur territoire respectif.

(Amendé le 23 octobre 1997 ; voir HISTORIQUE)

15. Le *Royaume-Uni* souhaite conserver le droit d'imposer les revenus payés par des résidents à des personnes qui ne sont pas des résidents sous forme de

revenus provenant d'une fiducie (*trust*) ou dans le cadre de l'administration de la succession d'une personne décédée.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

16. *(Supprimé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)*

17. Les *États-Unis* se réservent le droit de prévoir l'exonération dans les deux États des pensions alimentaires pour les enfants.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Titre: Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le titre se lisait comme suit :

> « COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 21 CONCERNANT LES REVENUS NON EXPRESSÉMENT MENTIONNÉS DANS LA CONVENTION »

Paragraphe 1 : Amendé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Cet article énonce une règle générale concernant les revenus qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la Convention. Les revenus considérés ne sont pas seulement ceux qui font partie d'une catégorie non expressément traitée, mais aussi ceux qui proviennent de sources non expressément mentionnées. L'application de l'article n'est pas limitée aux revenus qui ont leur source dans un État contractant ; elle s'étend aussi aux revenus en provenance d'États tiers. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Cet article, qui figure sous la même forme ou sous une forme similaire dans la plupart des Conventions de double imposition, énonce une règle générale concernant les éléments de revenu qui ne sont pas expressément mentionnés dans les articles précédents de la Convention. Il accorde le droit d'imposition exclusif à l'État dont le bénéficiaire des revenus est un résident. »

Paragraphe 2 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. A cette date, le paragraphe 2 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 3 (voir historique du paragraphe 3) et un nouveau paragraphe 2 avec le titre qui le précède a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977.

Paragraphe 3 : Correspond au paragraphe 2 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et le titre le précédant a été déplacé immédiatement avant le paragraphe 7 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 2 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 3. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Selon les termes de l'article, cette règle s'applique aussi bien dans le cas où le droit d'imposition est exercé que lorsqu'il ne l'est pas. Si le revenu provient de l'autre État contractant, celui-ci ne peut donc l'imposer, même si ce revenu n'est pas imposé dans le premier État. Afin d'éviter que ce revenu échappe à toute imposition, les États contractants peuvent convenir de limiter l'application de l'article aux seuls éléments de revenu qui sont imposables dans l'État dont le bénéficiaire est un résident et modifier l'article dans ce sens. »

Le paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963, jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, se lisait comme suit :

« 3. Le *Canada* fait une réserve sur cet article. Lors des négociations en vue de la conclusion de Conventions avec d'autres pays Membres, les autorités canadiennes proposeront de conserver le droit d'imposer les revenus payés par des résidents du Canada à des personnes qui ne sont pas résidentes du Canada sous forme de revenus provenant de « trusts » ou de revenus de successions indivises, de pensions alimentaires, de paiements effectués par une Caisse de retraite autorisée, ainsi que certains paiements forfaitaires effectués à des personnes antérieurement employées au Canada au titre de l'emploi exercé au Canada et qui sont visés à la Section 31 A de l'Income Tax Act canadien. »

Paragraphe 4 : Amendé le 29 avril 2000, en supprimant les mots « ou une base fixe » et « ou la base fixe », par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention Fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. Ce paragraphe prévoit une exception à l'application des dispositions du paragraphe 1 lorsque le revenu est lié aux activités d'un établissement stable ou d'une base fixe qu'un résident d'un État contractant a dans l'autre État contractant. Le paragraphe couvre le revenu en provenance d'États tiers. Dans ce cas, un droit d'imposition est attribué à l'État contractant dans lequel est situé l'établissement stable ou la base fixe. Le paragraphe 2 ne s'applique pas aux biens immobiliers pour lesquels, conformément au paragraphe 4 de l'article 6, l'État de situation a un droit préférentiel d'imposition (*cf.* paragraphes 3 et 4 des Commentaires sur l'article 6). Donc, les biens immobiliers situés dans un État contractant et qui font partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise de cet État situé dans l'autre État contractant ne seront imposables que dans le premier État où les biens sont situés et dont le bénéficiaire du revenu est un résident. Cela est conforme aux règles posées dans les articles 13 et 22 concernant les biens immobiliers puisque le paragraphe 2 de ces articles ne s'applique qu'aux biens mobiliers d'un établissement stable. »

Le paragraphe 4 ainsi que le titre qui le précédait ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 5 : Amendé le 29 avril 2000 en supprimant les mots « ou une base fixe » et « ou la base fixe » par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention Fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. Le paragraphe couvre aussi le cas où le bénéficiaire et le débiteur du revenu sont tous deux résidents d'un même État contractant et où le revenu se rattache à un établissement stable ou à une base fixe que le bénéficiaire du revenu a dans

l'autre État contractant. Dans ce cas, un droit d'imposition est attribué à l'État contractant dans lequel est situé l'établissement stable ou la base fixe. S'il y a double imposition, l'État de la résidence devra y remédier, conformément aux dispositions de l'article 23 A ou 23 B. Cependant, une difficulté peut se présenter pour l'imposition de dividendes ou d'intérêts dans l'État de la résidence, en tant qu'État de la source : le jeu combiné des articles 7 et 23 A empêche cet État d'imposer ces revenus, alors que s'ils étaient payés à un résident de l'autre État, le premier État, étant l'État de la source des dividendes ou des intérêts, pourrait imposer ces dividendes ou intérêts aux taux prévus au paragraphe 2 des articles 10 et 11. Les États contractants qui ne trouveraient pas cette situation satisfaisante pourront inclure dans leurs conventions une disposition selon laquelle l'État de la résidence a le droit en tant qu'État de la source des dividendes et des intérêts, de prélever un impôt sur ces revenus aux taux prévus au paragraphe 2 des articles 10 et 11. L'État où est situé l'établissement stable accorderait une imputation semblable aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 23 A ou du paragraphe 1 de l'article 23 B ; le bénéfice de cette imputation ne devrait pas, évidemment, être accordé dans les cas où, en vertu de sa législation interne, l'État où est situé l'établissement stable n'impose pas les dividendes ou intérêts rattachés à cet établissement. »

Le paragraphe 5 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 5.1 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 5.2 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 6 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. Certains États qui appliquent la méthode de l'exemption (article 23 A) pourraient craindre que le régime découlant du paragraphe 2 amène des entreprises d'un État contractant à confier certains avoirs, tels que des actions, obligations ou brevets, à un établissement stable situé dans l'autre État contractant, afin d'y bénéficier d'un traitement fiscal plus favorable. Pour faire obstacle à de telles pratiques, qu'ils estiment abusives, certains États pourraient juger que la transaction est artificielle et considérer, pour cette raison, que ces avoirs ne se rattachent pas effectivement à l'établissement stable. D'autres États peuvent renforcer leur position en ajoutant au paragraphe 2 une condition stipulant que ce paragraphe ne s'applique pas aux cas où ces pratiques ont eu pour objectif essentiel de tirer avantage de cette disposition. »

Le paragraphe 6 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 7 : Amendé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. Quelques pays ont rencontré des difficultés en ce qui concerne des revenus émanant de certains instruments financiers non traditionnels lorsqu'il existe des relations spéciales entre les parties. Ces pays souhaiteraient ajouter le paragraphe suivant à l'article 21 :

3. Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre la personne visée au paragraphe 1 et un autre personne, ou que l'une et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant du revenu visé au même paragraphe excède le montant éventuel dont elles seraient convenues en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article n s'appliquent qu'a ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire du revenu reste imposable selon la législation de chaque État contractant et compte tenu des autres dispositions applicables de la présente Convention. »

Le paragraphe 7 a été remplacé le 21 septembre 1995. A cette date, le paragraphe 7 tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995 a été amendé et renuméroté paragraphe 13 (voir historique du paragraphe 13), le titre qui le précédait a été déplacé au même moment et un nouveau paragraphe 7 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 8 : Remplacé le 21 septembre 1995 quand le paragraphe 8 a été renuméroté paragraphe 14 (voir historique du paragraphe 14) et un nouveau paragraphe 8 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 9 : Remplacé le 21 septembre 1995 quand le paragraphe 9 a été renuméroté paragraphe 15 (voir historique du paragraphe 15) et un nouveau paragraphe 9 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 10 : Ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 11 : Ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 12 : Supprimé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

« 12. Le Comité des affaires fiscales continue à étudier activement l'imposition des instruments financiers non traditionnels. D'autres modifications au Modèle ou aux Commentaires pourraient être nécessaires. L'ajout du paragraphe 3 n'a aucune incidence sur le traitement des innovations en matière de transactions financières entre personnes indépendantes ou relevant d'autres dispositions du Modèle. »

Le paragraphe 12 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 13 : Amendé le 22 juillet 2010 en ajoutant le Chili à la liste des pays faisant cette réserve par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

« 13. L'*Australie*, le *Canada*, le *Mexique*, la *Nouvelle-Zélande*, le *Portugal* et la *République slovaque* font une réserve sur cet article et souhaitent conserver le droit d'imposer les revenus qui proviennent de sources situées dans leur pays. »

Le paragraphe 13 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la République slovaque à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le

28 janvier 2003. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

> « 13. L'*Australie*, le *Canada*, le *Mexique*, la *Nouvelle-Zélande*, et le *Portugal* font une réserve sur cet article et souhaitent conserver le droit d'imposer les revenus qui proviennent respectivement de sources situées dans leur pays. »

Le paragraphe 13 correspondait au paragraphe 7 tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995. Le paragraphe 7 tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995 a été renuméroté paragraphe 13 et amendé, en ajoutant le Mexique à la liste des pays faisant cette réserve, et le titre qui le précédait a été déplacé au même moment, par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. L'*Australie*, le *Canada*, la *Nouvelle-Zélande*, et le *Portugal* font une réserve sur cet article et souhaitent conserver le droit d'imposer les revenus qui proviennent respectivement de sources situées dans leur pays. »

Le paragraphe 7 a été antérieurement amendé le 23 juillet 1992, en supprimant l'Espagne de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. L'*Australie*, le *Canada*, la *Nouvelle-Zélande*, le *Portugal* et l'*Espagne* font une réserve sur cet article et souhaitent conserver le droit d'imposer les revenus qui proviennent respectivement de sources situées dans leur pays. »

Le paragraphe 7 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 3 a été déplacé immédiatement avant le paragraphe 7.

Paragraphe 14 : Amendé le 23 octobre 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

> « 14. Lors de négociations en vue de la conclusion de conventions avec d'autres pays membres, la *Finlande* et la *Suède* souhaiteront conserver le droit d'imposer certaines rentes et paiements similaires à des non-résidents, lorsque ces paiements sont effectués en contrepartie d'une assurance-retraite émise sur leur territoire respectif. »

C (21)

Le paragraphe 14 correspondait au paragraphe 8 tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995. Le 21 septembre 1995, le paragraphe 8 a été renuméroté paragraphe 14 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 8 a été amendé le 23 juillet 1992, en ajoutant la Finlande en tant que pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

> « 8. Lors de négociations en vue de la conclusion de conventions avec d'autres pays membres, la *Suède* souhaitera conserver le droit d'imposer certaines rentes et paiements similaires à des non-résidents de Suède, lorsque ces paiements sont effectués en contrepartie d'une assurance retraite émise en Suède. »

Le paragraphe 8 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 15 : Amendé le 17 juillet 2008, en supprimant l'Irlande de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

> « 15. L'*Irlande* et le *Royaume-Uni* souhaitent conserver le droit d'imposer les revenus payés par des résidents à des personnes qui ne sont pas des résidents sous forme de revenus provenant d'une fiducie (*trust*) ou dans le cadre de l'administration de la succession d'une personne décédée. »

Le paragraphe 15 a été antérieurement amendé le 23 octobre 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 15 se lisait antérieurement comme suit :

> « 15. Lors de négociations en vue de la conclusion de conventions avec d'autres pays membres, l'*Irlande* et le *Royaume-Uni* souhaitent conserver le droit d'imposer les revenus payés par des résidents à des personnes qui ne sont pas des résidents sous forme de revenus provenant d'une fiducie (*trust*) ou dans le cadre de l'administration de la succession d'une personne décédée. »

Le paragraphe 15 correspondait au paragraphe 9 tel qu'il se lisait avant le 21 septembre 1995. Le 21 septembre 1995, le paragraphe 9 a été renuméroté paragraphe 15 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Le paragraphe 9 a été antérieurement amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

> « 9. Lors de négociations en vue de la conclusion de conventions avec d'autres pays membres, le *Royaume-Uni* souhaitera conserver le droit d'imposer les revenus payés par des résidents à des personnes qui ne sont pas des résidents du Royaume-Uni sous forme de revenus provenant d'un « trust ». »

Le paragraphe 9 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 16 : Supprimé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

> « 16. En vue d'éviter une absence d'imposition, la *Belgique* se réserve le droit de permettre à l'État d'où proviennent les revenus d'imposer ceux-ci lorsque l'État de résidence, à qui le pouvoir exclusif d'imposition est en principe dévolu, n'exerce pas effectivement son pouvoir d'imposition. »

Le paragraphe 16 a été ajouté le 23 octobre 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 17 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention Fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 22 CONCERNANT L'IMPOSITION DE LA FORTUNE

1. Cet article ne traite que des impôts sur la fortune, à l'exclusion des impôts sur les successions et sur les donations et des droits de mutation. Les impôts sur la fortune auxquels l'article s'applique sont ceux qui sont visés à l'article 2.

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

2. Les impôts sur la fortune constituent généralement une imposition complémentaire du revenu de la fortune. C'est pourquoi l'impôt sur un élément déterminé de la fortune ne peut en principe être perçu que par l'État qui est en droit d'imposer le revenu provenant de cet élément de fortune. Toutefois, il n'est pas possible de se référer purement et simplement aux règles relatives à l'imposition de chaque catégorie de revenus car tous les éléments de revenus ne sont pas soumis à l'imposition exclusive d'un État.

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

3. L'article énumère donc d'abord les biens qui sont imposables dans l'État où ils sont situés. À cette catégorie appartiennent les biens immobiliers visés à l'article 6 que détient un résident d'un État contractant et qui sont situés dans l'autre État contractant (paragraphe 1), ainsi que les biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant (paragraphe 2).

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

3.1 Aux fins du paragraphe 2, un bien fait partie de l'actif d'un établissement stable si la propriété « économique » de ce bien est attribuée à cet établissement stable selon les principes développés dans le rapport du Comité intitulé *Attribution de bénéfices aux établissements stables*[1] (voir en particulier les paragraphes 72 à 97 de la Partie I du rapport) aux fins de l'application du paragraphe 2 de l'article 7. Dans le contexte de ce paragraphe, la propriété « économique » d'un bien signifie l'équivalent de la propriété, aux fins de l'imposition du revenu, d'une entreprise distincte, avec les bénéfices et les charges correspondants (par exemple le droit à tout revenu afférent à la propriété de ce bien, le droit à tout amortissement disponible et le risque de gains ou pertes liés à l'augmentation ou de la diminution de la valeur de ce bien). Le simple fait qu'un bien apparaisse dans le bilan comptable d'un établissement stable ne suffit donc pas pour conclure que ce bien se rattache effectivement à cet établissement stable.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

1 *Attribution de bénéfices aux établissements stables*, OCDE, Paris, 2010.

3.2 Dans le cas de l'établissement stable d'une entreprise qui exerce des activités d'assurance, la réponse à la question de savoir si un bien se rattache effectivement à l'établissement stable sera donnée en tenant compte des instructions figurant à la Partie IV du rapport du Comité concernant la question de savoir si les revenus ou les gains attribuables à ce bien sont pris en compte dans la détermination du rendement obtenu par l'établissement stable sur le montant des actifs qui lui sont attribués (voir en particulier les paragraphes 165 à 170 de la Partie IV). Ces instructions ayant un caractère général, les autorités fiscales devraient envisager d'appliquer une approche flexible et pragmatique qui tiendrait compte de l'application raisonnable et cohérente par l'entreprise de ces instructions afin d'identifier les actifs spécifiques qui sont se rattachent effectivement à l'établissement stable.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

4. Normalement, les navires et les aéronefs exploités en trafic international et les bateaux servant à la navigation intérieure, ainsi que les biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires, bateaux ou aéronefs ne sont imposables que dans l'État où le siège de direction effective de l'entreprise est situé (paragraphe 3). Cette règle correspond aux dispositions de l'article 8 et du paragraphe 3 de l'article 13. Il est entendu que le paragraphe 3 de l'article 8 s'applique lorsque le siège de direction effective d'une entreprise de navigation maritime ou intérieure est à bord d'un navire ou d'un bateau. Les États contractants qui préféreraient conférer le droit d'imposition exclusive à l'État de la résidence ou combiner les critères de la résidence et du siège de direction effective, ont toute latitude, dans leurs conventions bilatérales, de substituer au paragraphe 3 des dispositions correspondantes à celles proposées aux paragraphes 2 et 3 des Commentaires sur l'article 8. Les biens immobiliers affectés à l'exploitation des navires, bateaux ou aéronefs sont imposables dans l'État où ils sont situés, conformément à la règle énoncée au paragraphe 1.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

C (22)

4.1 Le paragraphe 3 s'applique lorsque l'entreprise qui est propriétaire des biens exploite elle-même les bateaux, navires ou aéronefs mentionnés dans ce paragraphe, que ce soit pour ses propres activités de transport ou dans le cadre de la location des bateaux, navires ou aéronefs tout armés et équipés. Il ne s'applique pas cependant lorsque l'entreprise qui est propriétaire des bateaux, navires ou aéronefs ne les exploite pas (par exemple, lorsque l'entreprise loue les biens à une autre personne, à l'exception du cas d'une location occasionnelle coque nue comme l'indique le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 8). Dans un tel cas, la fortune constituée par ces biens sera couverte par le paragraphe 2 ou 4.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

4.2 Dans leurs conventions bilatérales, les pays membres sont libres de préciser davantage les conditions d'application de l'article 22 dans cette situation. Ils peuvent adopter la variante suivante du paragraphe 3 de l'article (voir également les paragraphes 28.1 et 28.2 des Commentaires sur l'article 13) :

> 3. La fortune constituée par des biens qui font partie de l'actif d'une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant et qui sont des navires ou aéronefs exploités par cette entreprise en trafic international ou des biens mobiliers utilisés aux fins de l'exploitation de ces navires ou aéronefs, n'est imposable que dans cet État.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

5. Pour ce qui est des éléments de fortune autres que ceux énumérés aux paragraphes 1 à 3, l'article prévoit qu'ils ne sont imposables que dans l'État contractant dont la personne à qui ils appartiennent est un résident (paragraphe 4).

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

6. Si, lorsque les dispositions du paragraphe 4 sont appliquées à des éléments de fortune mobilière grevés d'usufruit, une double imposition subsiste en raison de la disparité des législations internes, les États intéressés pourront recourir à la procédure amiable ou régler la question par voie de négociations bilatérales.

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

7. L'article ne prévoit aucune règle au sujet de la déduction des dettes. Les législations des pays membres de l'OCDE sont trop différentes pour qu'une solution commune puisse être adoptée. Le problème de la déduction des dettes qui pourrait se poser quand le contribuable et le créancier ne sont pas des résidents du même État est traité au paragraphe 4 de l'article 24.

(Amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

8. *(Renuméroté et amendé le 31 mars 1994 ; voir HISTORIQUE)*

C (22)

Réserves sur l'article

9. La *Finlande* se réserve le droit d'imposer les actions ou autres parts sociales de sociétés finlandaises, lorsque la propriété de ces actions ou parts sociales donne droit à la jouissance de biens immobiliers situés en Finlande et détenus par la société.

(Ajouté le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

10. La *Nouvelle-Zélande*, le *Portugal* et la *Turquie* font une réserve sur cet article au cas où ils introduiraient des impôts sur la fortune.

(Amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

11. La *France* accepte les dispositions du paragraphe 4 mais souhaite cependant se réserver la possibilité d'appliquer les dispositions de sa législation concernant l'imposition des actions ou parts faisant partie d'une participation substantielle dans le capital d'une société qui est un résident de France, ou des actions ou parts de sociétés dont l'actif est constitué principalement par des biens immobiliers situés en France.

(Remplacé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

12. Le *Danemark*, la *Norvège* et la *Suède* se réservent le droit d'insérer des dispositions spéciales concernant la fortune constituée par des aéronefs exploités en trafic international lorsqu'elle appartient à la société de transport international *Scandinavian Airlines System* (SAS).

(Ajouté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

13. L'*Espagne* se réserve le droit d'imposer la fortune constituée par des actions ou d'autres participations dans une société dont les actifs consistent principalement en biens immobiliers situés sur son territoire, par des actions ou d'autres participations dans une société qui confèrent à leur titulaire un droit de jouissance de biens immobiliers situés sur son territoire ou par des actions ou d'autres participations correspondant à une part importante du capital d'une société qui est un résident d'Espagne.

(Ajouté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

14. En raison de sa situation particulière en matière de navigation maritime, la *Grèce* gardera sa liberté d'action en ce qui concerne les dispositions de la Convention relatives à la fortune constituée par des navires en trafic international et par des biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires.

(Renuméroté et amendé le 31 mars 1994 ; voir HISTORIQUE)

C (22)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Cet article ne traite que des impôts sur la fortune, à l'exclusion des impôts sur les successions et sur les donations et des droits de mutation. Les impôts sur la fortune auxquels l'article s'applique sont ceux qui sont visés à l'article 2 concernant les impôts couverts par la Convention. »

Paragraphe 2 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté

par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Les impôts sur la fortune constituent généralement une imposition complémentaire du revenu de cette fortune. C'est pourquoi seul peut en principe les percevoir l'État qui est habilité à imposer les revenus provenant de ladite fortune. Toutefois, il n'est pas possible de se référer purement et simplement aux règles relatives à l'imposition des revenus, car tous ne sont pas soumis à l'imposition exclusive d'un État. »

Paragraphe 3 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. L'article énumère donc d'abord les biens qui sont imposables dans l'État où ils sont situés. À cette catégorie appartiennent les biens immobiliers visés à l'article 6 que détient un résident d'un État contractant et qui sont situés dans l'autre État contractant (paragraphe 1), ainsi que les biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant, ou qui appartiennent à une base fixe qu'un résident d'un État contractant a dans l'autre État contractant servant à l'exercice d'une profession indépendante (paragraphe 2). »

Le paragraphe 3 a antérieurement été amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. L'article énumère donc d'abord les biens qui sont imposables dans l'État de leur situation. À cette catégorie appartiennent les biens immobiliers, tels qu'ils sont définis dans l'article 6 concernant l'imposition des revenus immobiliers, ainsi que les biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise ou constitutifs d'une base fixe servant à l'exercice d'une profession libérale (paragraphes 1 et 2). »

Paragraphe 3.1 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 3.2 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 4 : Amendé le 28 janvier 2003 par l'ajout du mot « Normalement » au début du paragraphe, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. Les navires et les aéronefs exploités en trafic international et les bateaux servant à la navigation intérieure, ainsi que les biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires, bateaux ou aéronefs ne sont imposables que dans l'État où le siège de direction effective de l'entreprise est situé (paragraphe 3). Cette règle correspond aux dispositions de l'article 8 et du paragraphe 3 de l'article 13. Il est entendu que le paragraphe 3 de l'article 8 s'applique lorsque le siège de direction effective d'une entreprise de navigation maritime ou intérieure est à bord d'un navire ou d'un bateau. Les États contractants qui préféreraient conférer le droit d'imposition exclusive à l'État de la résidence, ou combiner les critères de la résidence et du siège de direction effective, ont toute latitude dans leurs

conventions bilatérales de substituer au paragraphe 3 des dispositions correspondantes à celles proposées aux paragraphes 2 et 3 des Commentaires sur l'article 8. Les biens immobiliers affectés à l'exploitation des navires, bateaux ou aéronefs sont imposables dans l'État où ils sont situés, conformément à la règle énoncée au paragraphe 1. »

Le paragraphe 4 a antérieurement été amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. Les navires et les aéronefs exploités en trafic international et les bateaux servant à la navigation intérieure, ainsi que les biens autres que les biens immobiliers afférents à leur exploitation ne sont imposables que dans l'État où se trouve le siège de la direction effective de l'entreprise (paragraphe 3). Cette règle est fondée sur les dispositions de l'article 8 concernant l'imposition des revenus de la navigation maritime, intérieure et aérienne. Il est entendu que le paragraphe 3 de l'article 8 concernant la navigation maritime, intérieure et aérienne, s'applique lorsque le siège de la direction effective d'une entreprise de navigation maritime ou intérieure est à bord d'un navire ou d'un bateau. Quant aux biens immobiliers afférents à l'exploitation des navires, aéronefs et bateaux, ils sont imposables dans l'État où ils sont situés, conformément à la règle qui est indiquée au paragraphe 1. »

Paragraphe 4.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 4.2 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 5: Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. Pour ce qui est des éléments de fortune autres que ceux énumérés aux paragraphes 1 à 3, l'article prévoit qu'ils ne sont imposables que dans l'État contractant dont la personne à qui ils appartiennent est résidente (paragraphe 4). »

Paragraphe 6 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. Si, lors de l'application du paragraphe 4 à des éléments de fortune mobilière grevés d'usufruit, une double imposition subsiste en raison de la disparité des législations nationales, les États intéressés pourront recourir à la procédure amiable ou régler la question par voie de négociations bilatérales. »

C (22)

Paragraphe 7 : Amendé le 23 juillet 1992, en remplaçant le renvoi au paragraphe 5 de l'article 24 par un renvoi au paragraphe 4 de cet article par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. L'article ne prévoit aucune règle au sujet de la déduction des dettes. Les législations des pays membres de l'OCDE sont trop différentes pour qu'une solution commune puisse être adoptée. Le problème de la déduction des dettes qui pourrait se poser quand le contribuable et le créancier ne sont pas des résidents du même État est traité au paragraphe 5 de l'article 24. »

Le paragraphe 7 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 8 : Amendé et renuméroté paragraphe 14 (voir historique du paragraphe 14) par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 8 a été supprimé. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 31 mars 1994, le titre qui précédait le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« *Dérogation Spéciale* »

Paragraphe 9 : Ajouté, de même que le titre qui le précède, à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 10 : Amendé le 23 juillet 1992, en ajoutant la Turquie à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

« 10. La *Nouvelle-Zélande* et le *Portugal* font une réserve sur cet article au cas où ils introduiraient des impôts sur la fortune. »

Le paragraphe 10 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 11 : Remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé et un nouveau paragraphe 11 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

« 11. Le *Royaume-Uni* fait une réserve sur cet article en l'attente de l'introduction d'un impôt sur la fortune. »

Le paragraphe 11 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 12 : Ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 13 : Ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 14 : Correspond au paragraphe 8, tel qu'il se lisait avant le 31 mars 1994. A cette date, le paragraphe 8 a été amendé et renuméroté paragraphe 14 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. En raison de sa situation particulière en matière de navigation maritime, la *Grèce* gardera sa liberté d'action en ce qui concerne les dispositions de la Convention relatives aux revenus de l'exploitation des navires en trafic international, aux rémunérations des équipages de ces navires, à la fortune constituée par des navires en trafic international et par des biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires, et aux gains en capital provenant de l'aliénation de ces navires et de ces biens. »

Le paragraphe 8 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

COMMENTAIRES SUR LES ARTICLES 23 A ET 23 B CONCERNANT LES MÉTHODES POUR ÉLIMINER LES DOUBLES IMPOSITIONS

I. Remarques préliminaires

A. Portée des articles

1. Ces articles traitent de la double imposition dite juridique, c'est-à-dire du cas où une même personne est imposable au titre d'un même revenu ou d'une même fortune par plus d'un État.

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

2. Ce cas doit être distingué notamment de la double imposition dite économique, c'est-à-dire du cas où deux personnes différentes sont imposables au titre d'un même revenu ou d'une même fortune. Si deux États veulent résoudre des problèmes de double imposition économique, ils doivent le faire par négociations bilatérales.

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

3. Il peut y avoir double imposition juridique internationale dans trois cas :

a) lorsque chaque État contractant assujettit la même personne à l'impôt pour son revenu et sa fortune totaux (assujettissement fiscal intégral concurrent, voir le paragraphe 4 ci-dessous) ;

b) lorsqu'une personne est un résident d'un État contractant (R)[1] et reçoit des revenus ou possède de la fortune dans l'autre État contractant (S ou E) et que les deux États imposent ces revenus ou cette fortune (voir le paragraphe 5 ci-dessous) ;

c) lorsque chaque État contractant assujettit la même personne qui n'est pas un résident d'un État contractant à l'impôt pour des revenus provenant d'un État contractant ou pour de la fortune qu'elle y possède ; ce peut être le cas par exemple lorsqu'un non-résident a un établissement stable dans un État contractant (E) par l'intermédiaire desquels il tire des revenus ou possède de la fortune dans l'autre État contractant (S) (assujettissement fiscal partiel concurrent ; voir le paragraphe 11 ci-dessous).

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

1 Tout au long des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B les lettres « R » indiquent l'État de la résidence au sens de la Convention, « S » l'État de la source ou du situs et « E » l'État où un établissement stable est situé.

4. Le conflit qui existe dans le cas *a*) est ramené à celui du cas *b*) par application de l'article 4. Cela est dû au fait que cet article définit l'expression « résident d'un État contractant » en se référant à l'assujettissement à l'impôt d'une personne aux termes du droit interne en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue (paragraphe 1 de l'article 4) et en énumérant, pour le cas d'une double résidence, des critères spéciaux qui permettent de déterminer lequel des deux États est l'État de résidence (R) au sens de la Convention (paragraphes 2 et 3 de l'article 4).

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

4.1 L'article 4 ne traite toutefois que des cas d'assujettissement intégral concurrent. Le conflit dans le cas *a*) ne peut donc pas être résolu si le même élément de revenu fait l'objet d'un assujettissement total à l'impôt dans les deux pays, mais à des moments différents. L'exemple suivant illustre ce problème. Supposons qu'un résident de l'État R1 tire un avantage imposable d'une option d'achat d'actions destinée aux salariés qui lui est attribuée. L'État R1 impose cet avantage au moment de l'attribution de l'option. L'intéressé devient ultérieurement résident de l'État R2, qui impose l'avantage au moment de l'exercice de l'option. Dans ce cas, la personne en question est imposée dans chaque État au moment où elle est résidente de cet État et l'article 4 ne règle pas cette question, puisqu'il n'y a pas résidence concurrente dans les deux États.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

4.2 En pareille situation, le conflit sera ramené à celui du cas *b*) et réglé en conséquence dans la mesure où les services d'emploi auxquels l'option se rapporte ont été fournis dans l'un des États contractants de manière à être imposables dans cet État en vertu de l'article 15, parce que c'est l'État où l'emploi en question est exercé. En effet, dans ce cas, l'État où les services ont été fournis sera l'État de la source aux fins d'élimination de la double imposition par l'autre État. Peu importe que le premier État n'applique pas l'impôt au même moment (voir le paragraphe 32.8). Peu importe également que l'autre État considère qu'il applique l'impôt en tant qu'État de la résidence et non en tant qu'État de la source (voir la dernière phrase du paragraphe 8).

C (23)

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

4.3 Toutefois, lorsque les services d'emploi concernés n'ont pas été fournis dans l'un ou l'autre État, on n'aura pas affaire à un conflit dû à une double imposition source-résidence. Dans ce cas, on pourra utiliser la procédure amiable. L'une des solutions possibles serait que les autorités compétentes des deux États conviennent que chaque État accorde un allégement en ce qui concerne l'impôt fondé sur la résidence qui a été perçu par l'autre État sur la

fraction de l'avantage lié aux services fournis durant la période au cours de laquelle le salarié était résident de cet autre État. Par conséquent, dans l'exemple ci-dessus, si les services d'emploi concernés avaient été fournis dans un État tiers avant que la personne ne devienne résidente de l'État R2, il serait logique que l'autorité compétente de l'État R2 accepte d'accorder l'allégement (par la méthode de l'imputation ou par la méthode de l'exemption) au titre de l'impôt perçu par l'État R1 sur la fraction de l'avantage lié à l'emploi qui se rapporte aux services fournis dans l'État tiers, puisqu'au moment où ces services ont été fournis, le contribuable était résident de l'État R1, et non de l'État R2, aux fins de la convention entre ces deux États.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

5. Le conflit qui existe dans le cas *b*) peut être résolu par une répartition du droit d'imposer entre les États contractants. Une telle répartition peut consister en une renonciation au droit d'imposer, soit par l'État de la source ou du situs (S) ou de la situation de l'établissement stable (E), soit par l'État de résidence (R), ou en un partage du droit d'imposer entre les deux États. Les dispositions des chapitres III et IV de la Convention, combinées avec les dispositions des articles 23 A ou 23 B, règlent une telle répartition.

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

6. Pour plusieurs éléments de revenu ou de fortune, un droit exclusif d'imposition est accordé à l'un des États contractants et l'article correspondant déclare que le revenu ou la fortune en question « ne sont imposables que » dans un État contractant[1]. Les mots « ne sont imposables que » dans un État contractant empêchent l'autre État contractant d'imposer ; ainsi, la double imposition est évitée. L'État auquel le droit exclusif d'imposer est attribué est normalement l'État de la résidence du contribuable au sens de l'article 4, c'est-à-dire l'État R, mais selon quatre articles[2], le droit exclusif peut être attribué à l'autre État contractant (S) dont le contribuable n'est pas un résident au sens de l'article 4.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

7. Pour d'autres éléments de revenu et de fortune, l'attribution du droit d'imposer n'est pas exclusive et l'article correspondant déclare alors que le revenu et la fortune en question « sont imposables » dans l'État contractant

1 Voir la première phrase du paragraphe 1 de l'article 7, les paragraphes 1 et 2 de l'article 8, le paragraphe 1 de l'article 12, les paragraphes 3 et 5 de l'article 13, la première phrase du paragraphe 1 et le paragraphe 2 de l'article 15, l'article 18, les paragraphes 1 et 2 de l'article 19, le paragraphe 1 de l'article 21 et les paragraphes 3 et 4 de l'article 22.

2 Voir les paragraphes 1 et 2 de l'article 8, le paragraphe 3 de l'article 13, l'alinéa *a*) des paragraphes 1 et 2 de l'article 19 et le paragraphe 3 de l'article 22.

(S ou E) dont le contribuable n'est pas un résident au sens de l'article 4. Dans un tel cas, l'État de la résidence (R) doit accorder un dégrèvement de manière à éviter la double imposition. Les paragraphes 1 et 2 de l'article 23 A et le paragraphe 1 de l'article 23 B sont conçus pour accorder le dégrèvement nécessaire.

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

8. Les articles 23 A et 23 B s'appliquent à la situation dans laquelle un résident de l'État R reçoit un revenu provenant de l'autre État contractant E ou S (qui n'est pas l'État de la résidence au sens de la Convention), ou y possède de la fortune, et que ce revenu ou cette fortune sont imposables dans cet autre État E ou S conformément à la Convention. Les articles ne s'appliquent donc qu'à l'État de résidence et ne prescrivent pas comment l'autre État contractant E ou S doit procéder.

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

9. Lorsqu'un résident de l'État contractant R reçoit des revenus provenant du même État R par l'intermédiaire d'un établissement stable qu'il a dans l'autre État contractant E, l'État E peut imposer ces revenus (à l'exception des revenus de biens immobiliers situés dans l'État R) s'ils sont imputables à cet établissement stable (paragraphe 2 de l'article 21). Dans cette hypothèse également, l'État R doit accorder un dégrèvement en vertu de l'article 23 A ou de l'article 23 B pour les revenus imputables à l'établissement stable situé dans l'État E, nonobstant le fait que les revenus en question proviennent primitivement de l'État R (voir le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 21). Cependant, lorsque les États contractants conviennent d'accorder à l'État R qui applique la méthode de l'exemption un droit limité d'imposition en tant qu'État de la source des dividendes ou intérêts dans les limites fixées au paragraphe 2 de l'article 10 ou 11 respectivement (voir le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 21), les deux États doivent alors également convenir de l'imputation qui doit être accordée par l'État E pour l'impôt prélevé par l'État R, par analogie au paragraphe 2 de l'article 23 A ou au paragraphe 1 de l'article 23 B.

C (23)

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

10. Lorsqu'un résident de l'État R reçoit des revenus provenant d'un État tiers par l'intermédiaire d'un établissement stable qu'il possède dans l'État E, cet État E peut imposer ces revenus (à l'exception des revenus des biens immobiliers situés dans l'État tiers) s'ils sont imputables à cet établissement stable (paragraphe 2 de l'article 21). L'État R doit, en vertu des articles 23 A et 23 B, accorder un dégrèvement pour le revenu imputable à l'établissement stable situé dans l'État E. Mais la Convention ne comprend aucune disposition relative au dégrèvement que l'État E doit accorder pour des impôts perçus

dans l'État tiers d'où le revenu provient ; toutefois, en vertu du paragraphe 3 de l'article 24, tout dégrèvement prévu par la législation interne de l'État E (à l'exclusion de toute convention de double imposition) au profit de résidents de l'État E doit également être accordé à un établissement stable de l'État E d'une entreprise de l'État R (voir le paragraphes 67 à 72 des Commentaires sur l'article 24).

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

11. Le conflit qui existe dans le cas *c*) du paragraphe 3 ci-dessus n'est pas couvert par la Convention puisque, aux termes de l'article 1, la Convention s'applique seulement aux personnes qui sont des résidents d'un État ou des deux États. Ce cas peut cependant être réglé par voie de procédure amiable (voir également paragraphe 10 ci-dessus).

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

B. *Description des méthodes pour éliminer les doubles impositions*

12. Les conventions existantes suivent deux principes directeurs pour éliminer la double imposition par l'État dont le contribuable est un résident. Pour simplifier, il ne sera question ici que de l'impôt sur le revenu, mais les principes s'appliquent de la même façon à l'impôt sur la fortune.

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

1. *Le principe de l'exemption*

13. Suivant le principe de l'exemption, l'État de la résidence R n'assujettit pas à l'impôt les revenus imposables, selon la Convention, dans l'État E ou S (et, évidemment, pas non plus les revenus qui ne sont imposables que dans l'État E ou S ; voir le paragraphe 6 ci-dessus).

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

14. Le principe de l'exemption peut être appliqué suivant deux méthodes principales :

a) le revenu imposable dans l'État E ou S n'est, en aucune façon, pris en compte par l'État R aux fins de son impôt ; l'État R n'est donc pas en droit de prendre en considération le revenu ainsi exempté lorsqu'il fixe l'impôt à percevoir sur le reste du revenu ; cette méthode est appelée « exemption intégrale » ;

b) le revenu imposable dans l'État E ou S n'est pas imposé par l'État R, mais l'État R conserve le droit de prendre en considération ce revenu lorsqu'il fixe l'impôt à percevoir sur le reste du revenu ; cette méthode est appelée « exemption avec progressivité ».

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

2. *Le principe de l'imputation*

15. Suivant le principe de l'imputation, l'État de résidence R calcule l'impôt sur la base du montant total des revenus du contribuable, y compris ceux qui proviennent de l'autre État E ou S qui, conformément à la Convention, sont imposables dans cet autre État (mais non compris les revenus qui ne sont imposables que dans l'État S ; voir le paragraphe 6 ci-dessus). Il déduit ensuite de l'impôt qui lui est dû celui qui est payé dans l'autre État.

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

16. Le principe de l'imputation peut être appliqué suivant deux méthodes principales :

a) l'État R accorde une déduction correspondant au montant total de l'impôt effectivement payé dans l'autre État sur des revenus imposables dans cet État ; cette méthode est appelée « imputation intégrale » ;

b) la déduction accordée par l'État R au titre de l'impôt payé dans l'autre État est limitée à la fraction de son propre impôt qui correspond aux revenus imposables dans l'autre État ; cette méthode est appelée « imputation ordinaire ».

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

17. La différence fondamentale entre les méthodes consiste en ce que les méthodes de l'exemption considèrent le revenu alors que les méthodes de l'imputation considèrent l'impôt.

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

C. *Application et conséquences des méthodes*

18. Un exemple chiffré permettra de faire mieux comprendre les conséquences des diverses méthodes. Prenons par exemple un revenu total de 100 000 dont 80 000 proviennent d'un État (État de la résidence R) et 20 000 de l'autre État (État de la source S). Supposons que dans l'État R le taux de l'impôt est de 35 pour cent sur un revenu de 100 000 et de 30 pour cent sur un revenu de 80 000. Supposons également que dans l'État S le taux est soit de 20 pour cent — cas *(i)* — soit de 40 pour cent — cas *(ii)* — de sorte que l'impôt à payer dans cet État sur 20 000 correspondra à 4 000 dans le cas *(i)*, ou 8 000 dans le cas *(ii)*, respectivement.

C (23)

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

19. Si le contribuable tire la totalité de son revenu de 100 000 de l'État R, l'impôt auquel il est assujetti sera de 35 000. S'il dispose d'un revenu du même montant, mais qui est constitué comme il est indiqué ci-dessus, et si aucun dégrèvement n'est prévu dans la législation interne de l'État R et s'il n'existe aucune convention entre l'État R et l'État S, le montant total de l'impôt sera

dans le cas *(i)* de 35 000 + 4 000 = 39 000, et dans le cas *(ii)* de 35 000 + 8 000 = 43 000.

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

1. *Méthodes de l'exemption*

20. Selon les méthodes de l'exemption, l'État R restreint son imposition à la partie du montant total des revenus qu'il a le droit d'imposer conformément aux divers articles de la Convention, c'est-à-dire 80 000.

a) Exemption intégrale

L'État R perçoit l'impôt sur 80 000 au taux de l'impôt applicable aux 80 000, c'est-à-dire à 30 pour cent.

	Cas (i)	Cas (ii)
Impôt dans l'État R, 30% de 80 000	24 000	24 000
Plus impôt dans l'État S	4 000	8 000
Impôts totaux	28 000	32 000
Dégrèvement accordé dans l'État R	11 000	11 000

b) Exemption avec progressivité

L'État R perçoit l'impôt sur 80 000 au taux d'impôt applicable au revenu total d'où qu'il provienne (100 000), c'est-à-dire à 35 pour cent.

	Cas (i)	Cas (ii)
Impôt dans l'État R, 35% de 80 000	28 000	28 000
Plus impôt dans l'État S	4 000	8 000
Impôts totaux	32 000	36 000
Dégrèvement accordé par l'État R	7 000	7 000

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

21. Dans l'un et l'autre cas, le niveau de l'impôt perçu dans l'État S n'influera en aucune façon sur le montant total de l'impôt auquel l'État R renonce. Lorsque le taux de l'impôt sur des revenus provenant de l'État S est moins élevé dans l'État S que le dégrèvement qui doit être accordé par l'État R — cas *a* (*i*), *a* (*ii*) et *b* (*i*) — le contribuable obtiendra un résultat plus avantageux

que si son revenu total provenait uniquement de l'État R et, dans le cas inverse — cas *b* (ii) — un résultat moins avantageux.

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

22. L'exemple montre également que le dégrèvement accordé lorsque l'État R applique la méthode de l'exemption intégrale peut être plus élevé que l'impôt perçu dans l'État S, même si les taux de l'impôt de l'État S sont plus élevés que dans l'État R. Cette conséquence résulte du fait que dans la méthode de l'exemption intégrale, il n'y a pas que l'impôt de l'État R sur le revenu de l'État S qui est abandonné (35 pour cent de 20 000 = 7 000 ; comme dans l'exemption avec progressivité), mais l'impôt frappant le reste du revenu (80 000) est également réduit d'un montant correspondant à la différence des taux applicables dans l'État R aux deux niveaux de revenu (35 moins 30 = 5 pour cent appliqués aux 80 000 = 4 000).

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

2. *Méthodes de l'imputation*

23. Selon les méthodes de l'imputation, l'État R conserve son droit d'imposer le revenu total du contribuable mais accorde une déduction sur l'impôt ainsi calculé.

a) Imputation intégrale

L'État R calcule l'impôt sur le montant total des 100 000 au taux de 35 pour cent et accorde la déduction de l'impôt dû dans l'État S sur le revenu provenant de S.

	Cas (i)	Cas (ii)
Impôt dans l'État R, 35% de 100 000	35 000	35 000
moins impôt dans l'État S	- 4 000	- 8 000
Impôt dû	31 000	27 000
Impôts totaux	35 000	35 000
Dégrèvement accordé par l'État R	4 000	8 000

C (23)

b) Imputation ordinaire

L'État R calcule l'impôt sur le revenu total de 100 000 au taux de 35 pour cent et accorde la déduction de l'impôt dû dans l'État S sur le revenu provenant de S, mais en aucun cas il ne l'accorde pour un montant supérieur à la partie de l'impôt dans l'État R imputable au revenu provenant de S (déduction maximum). La déduction maximum sera de 35 pour cent de 20 000 = 7 000.

	Cas (i)	Cas (ii)
Impôt dans l'État R, 35% de 100 000	35 000	35 000
moins impôt dans l'État S	- 4 000	
moins déduction maximum		- 7 000
Impôt dû	31 000	28 000
Impôts totaux	35 000	36 000
Dégrèvement accordé par l'État R	4 000	7 000

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

24. L'une des caractéristiques des méthodes de l'imputation comparées aux méthodes de l'exemption est que l'État R n'est jamais tenu d'accorder une déduction supérieure au montant de l'impôt dû dans l'État S.

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

25. Si l'impôt dû dans l'État S est moins élevé que l'impôt de l'État R calculé sur le revenu de l'État S (déduction maximum), le contribuable devra toujours acquitter le même montant d'impôt que s'il avait été imposé uniquement dans l'État R, c'est-à-dire que si son revenu total provenait uniquement de l'État R.

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

26. On aboutit à un résultat identique lorsque l'impôt dû dans l'État S est le plus élevé mais que l'État R applique l'imputation intégrale, tout au moins aussi longtemps que l'impôt total dû dans l'État R est au moins aussi élevé ou plus élevé que le montant de l'impôt dû dans l'État S.

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

27. Lorsque l'impôt dû dans l'État S est plus élevé et que la déduction est limitée (imputation ordinaire), le contribuable n'est pas dégrevé du total de l'impôt acquitté dans l'État S. Dans une telle hypothèse, la situation serait donc moins avantageuse que dans le cas où il tirerait la totalité de son revenu de l'État R et, dans ces conditions, la méthode de l'imputation ordinaire aurait les mêmes effets que la méthode de l'exemption avec progressivité.

Tableau 23-1 Montant total des impôts perçus dans les cas cités ci-dessus

A. Tous les revenus proviennent de l'État R	Impôt total = 35 000	
B. Revenu provenant de deux États : 80 000 dans l'État R et 20 000 dans l'État S	Impôt total si l'impôt de l'État S est	
	4 000 (cas (*i*))	8 000 (cas (*ii*))
Aucune convention (19)[1]	39 000	43 000
Exemption intégrale (20*a*)	28 000	32 000
Exemption avec progressivité (20*b*)	32 000	36 000
Imputation intégrale (23*a*)	35 000	35 000
Imputation ordinaire (23*b*)	35 000	36 000

1 Les numéros entre parenthèses se réfèrent aux paragraphes de ces Commentaires.

Tableau 23-2 Montant de l'impôt auquel l'État de la résidence a renoncé

	Si l'impôt de l'État S est :	
	4 000 (cas (*i*))	8 000 (cas (*ii*))
Aucune convention	0	0
Exemption intégrale (20*a*)[1]	11 000	11 000
Exemption avec progressivité (20*b*)	7 000	7 000
Imputation intégrale (23*a*)	4 000	8 000
Imputation ordinaire (23*b*)	4 000	7 000

1 Les numéros entre parenthèses se réfèrent aux paragraphes de ces Commentaires.

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

D. Méthodes proposées dans les articles

28. Dans les conventions conclues entre les pays membres de l'OCDE, les deux principes ont été suivis : certains États sont partisans du premier, d'autres du second. Théoriquement, il pourrait paraître préférable d'avoir un seul principe, mais étant donné les divergences d'opinion, on a laissé à chaque État toute liberté de choix.

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

29. En revanche, on a jugé important de limiter le nombre des méthodes utilisables fondées sur chaque principe directeur. Eu égard à cette limitation, les articles sont conçus de façon à laisser aux pays membres le choix entre deux méthodes :

— l'exemption avec progressivité (article 23 A) et

— l'imputation ordinaire (article 23 B).

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

30. Si deux États contractants adoptent la même méthode, il suffira d'insérer dans la Convention l'article correspondant. Si au contraire deux États contractants adoptent des méthodes différentes, les deux articles pourront être fusionnés en un seul et il faudra mentionner le nom de l'État en cause dans la partie de l'article correspondant à la méthode qu'il a adoptée.

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

31. Des États contractants peuvent utiliser une combinaison des deux méthodes. Une telle combinaison est en fait nécessaire à un État contractant R qui adopte d'une manière générale la méthode de l'exemption, dans le cas des revenus qui peuvent être assujettis à un impôt limité dans l'autre État contractant S en vertu des articles 10 et 11. Dans ce cas, l'article 23 A prévoit à son paragraphe 2 une imputation pour l'impôt limité perçu dans l'autre État contractant S (des modifications aux paragraphes 1 et 2 de l'article 23 A peuvent toutefois s'avérer nécessaire dans le cas de distributions d'une société de placement immobilier lorsque des dispositions similaires à celles suggérées aux paragraphes 67.1 à 67.7 des Commentaires sur l'article 10 ont été adoptées par les États contractants). De plus les États qui adoptent de manière générale la méthode de l'exemption peuvent souhaiter exclure de cette exemption certains éléments de revenu et leur appliquer la méthode de l'imputation. Dans ce cas, le texte du paragraphe 2 de l'article 23 A pourrait être modifié afin d'inclure ces éléments de revenu.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

31.1 Le paragraphe 2 pourrait par exemple être modifié de cette manière lorsqu'un État qui pratique d'une manière générale la méthode de l'exemption considère que cette méthode ne devrait pas être appliquée à des éléments de revenus qui bénéficient d'un traitement fiscal préférentiel dans l'autre État en raison d'une mesure introduite par cet État après la date de la signature de la Convention. Afin de prendre en compte ces éléments de revenus, le paragraphe 2 pourrait être modifié comme suit :

2. Lorsqu'un résident d'un État contractant perçoit un élément de revenu qui

a) conformément aux dispositions des articles 10 et 11, est imposable dans l'autre État contractant, ou

b) conformément aux dispositions de la présente Convention, est imposable dans l'autre État contractant, mais bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans cet État en raison d'une mesure fiscale

(i) introduite dans l'autre État contractant après la date de signature de la présente Convention, et

(ii) à l'égard de laquelle cet État a avisé les autorités compétentes de l'autre État, avant que cet élément de revenu n'ait été perçu et après consultation avec cet État, que ce paragraphe devait s'appliquer,

le premier État accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé dans cet autre État. Cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt, calculé avant déduction, correspondant à cet élément de revenu tiré de cet autre État.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

32. Les deux articles sont conçus d'une manière générale et ne donnent pas de règles détaillées concernant le calcul de l'exemption ou l'imputation, ceci étant laissé à la législation interne et à la pratique applicables. Les États contractants qui estiment nécessaire de régler un problème particulier dans la Convention elle-même demeurent libres de le faire dans leurs négociations bilatérales.

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

E. Conflits de qualification

32.1 En vertu des articles 23 A et 23 B, un allégement d'impôt doit être accordé par la méthode d'exemption ou par la méthode d'imputation, selon le cas, lorsqu'un élément de revenu ou de fortune est imposable dans l'État de la source conformément aux dispositions de la Convention. L'État de la résidence a donc l'obligation d'appliquer la méthode d'exemption ou la méthode d'imputation à un élément de revenu ou de fortune dont la Convention autorise l'imposition par l'État de la source.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

C (23)

32.2 L'interprétation des mots « conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables » qui sont utilisés dans les deux articles présente une importance particulière pour le traitement des cas dans lesquels l'État de la résidence et l'État de la source classent de manière différente le même élément de revenu ou de fortune pour l'application des dispositions de la Convention.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

32.3 Différentes situations doivent être prises en considération à cet égard. Lorsque, en raison de différences entre les droits internes de l'État de la source et de l'État de la résidence, le premier applique à un élément particulier de

revenu ou de fortune, des dispositions de la Convention différentes de celles qu'auraient appliquées l'État de la résidence au même élément, le revenu n'en reste pas moins imposé conformément aux dispositions de la Convention telles que les interprète et les applique l'État de la source. Dans un cas de ce genre, les deux articles requièrent donc que l'État de la résidence accorde un allégement de la double imposition en dépit du conflit de qualification résultant de ces différences entre les droits internes.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

32.4 Ce point peut être illustré par l'exemple suivant : une société de personnes établie dans l'État E exerce une activité économique dans cet État par l'intermédiaire d'un établissement stable. Un associé, résidant de l'État R, cède ses intérêts dans cette société de personnes. L'État E traite la société de personnes comme transparente sur le plan fiscal tandis que l'État R la considère comme une entité imposable. L'État E considère donc que la cession de la participation dans la société de personnes constitue, pour l'application de sa convention avec l'État R, l'aliénation par la société des actifs qui sous-tendent les activités de la société de personnes, aliénation qui peut être imposée par cet État en application des paragraphes 1 ou 2 de l'article 13. L'État R, qui traite la société de personnes comme une entité imposable, considère que l'aliénation de l'intérêt dans la société de personnes est assimilable à la cession des actions d'une société par actions, laquelle ne peut pas être imposée par l'État E en vertu du paragraphe 5 de l'article 13. Dans ce cas, le conflit de qualification résulte exclusivement de la différence de traitement de sociétés de personnes dans la législation interne des deux États et l'État E doit être considéré par l'État R comme ayant imposé la plus-value de cession « conformément aux dispositions de la Convention » pour l'application de l'article 23 A ou de l'article 23 B. L'État R doit donc accorder une exemption en vertu de l'article 23 A ou un crédit d'impôt en vertu de l'article 23 B en dépit du fait qu'en vertu de son droit interne, il traite la plus-value de cession comme un revenu provenant de la cession d'actions d'une société par actions et que si la définition du revenu par l'État E était conforme à celle de l'État R, ce dernier n'aurait pas à accorder d'allégement au titre de l'article 23 A ou de l'article 23 B. Aucune double imposition ne sera donc constatée dans ce cas.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

32.5 Toutefois, l'article 23 A ou l'article 23 B n'exigent pas de l'État de la résidence qu'il élimine la double imposition dans tous les cas où l'État de la source a soumis à imposition un élément de revenu en lui appliquant une disposition de la Convention qui est différente de celle que l'État de la résidence considère comme applicable. Ainsi, dans l'exemple ci-dessus, si pour l'application du paragraphe 2 de l'article 13, l'État E considère que la

société de personnes a exercé une activité par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires alors que l'État R soutient qu'il y a lieu d'appliquer le paragraphe 5 parce que la société de personnes n'a pas d'installation fixe d'affaires dans l'État E, le différend porte sur la question de savoir si l'État E a imposé le revenu conformément aux dispositions de la Convention. La même question peut se poser si l'État E, pour l'application du paragraphe 2 de l'article 13, a interprété les mots « qui font partie de l'actif » comme couvrant certains actifs qui ne seraient pas entrés dans le champ d'application de cette disposition selon l'interprétation donnée par l'État R. Ces conflits qui résultent de différences d'interprétation des faits ou des dispositions de la Convention doivent être distingués des conflits de qualification décrits dans le paragraphe ci-dessus qui résultent non pas de différences d'interprétation de dispositions de la Convention mais de différences entre les législations internes. Dans le premier cas, l'État de la résidence peut soutenir que l'État de la source n'a pas appliqué son impôt conformément aux dispositions de la Convention si cette application a été basée sur ce que l'État de la résidence considère comme une interprétation erronée des faits ou de la Convention. Les États devraient utiliser les dispositions de l'article 25 (procédure amiable), et en particulier de son paragraphe 3, pour résoudre les conflits de ce type lorsque les différences d'approche conduiraient à une double imposition.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

32.6 Par ailleurs, les mots « conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables » doivent aussi être interprétés en relation avec des cas possibles de double exemption qui peuvent résulter de l'application de l'article 23. Lorsque l'État de la source considère que les dispositions de la Convention lui interdisent de soumettre à l'impôt un élément de revenu ou de fortune qu'il aurait normalement eu le droit d'imposer, l'État de la résidence doit, pour l'application du paragraphe 1 de l'article 23 A, considérer que cet élément de revenu n'est pas imposable par l'État de la source conformément aux dispositions de la Convention même s'il aurait lui-même appliqué la Convention de manière différente de sorte qu'il aurait eu le droit d'imposer ce revenu, s'il avait été l'État de la source. L'État de la résidence n'est donc pas tenu par le paragraphe 1 d'exempter l'élément de revenu, résultat qui est conforme à la fonction de base de l'article 23 qui est d'éliminer la double imposition.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

32.7 Cette situation peut être illustrée par référence à une variante de l'exemple ci-dessus. Une activité est exercée par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires dans l'État E par une société de personnes établie dans cet État et un associé, résidant dans l'État R, aliène ses intérêts dans cette société. On modifie toutefois les faits de l'exemple en supposant que E traite

la société de personnes comme une entité imposable tandis que l'État R la considère comme transparente du point de vue fiscal ; on suppose par ailleurs que l'État R applique la méthode d'exemption. L'État E, qui traite la société de personnes comme une société par actions, considère que l'aliénation de l'intérêt dans la société de personnes est assimilable à la cession des actions d'une société par actions qu'il ne peut pas imposer en vertu du paragraphe 5 de l'article 13. L'État R considère pour sa part que l'aliénation de la participation dans la société de personnes aurait dû être imposée par l'État E car elle représente l'aliénation par l'associé des actifs qui sous-tendent les activités de la société de personnes, aliénation à laquelle les paragraphes 1 ou 2 de l'article 13 seraient applicables. Pour déterminer s'il a l'obligation d'exempter le revenu en vertu du paragraphe 1 de l'article 23 A, l'État R devrait cependant considérer que, eu égard à la combinaison de l'application des dispositions de la convention et de celle du droit interne de l'État E, le revenu n'est pas imposable par l'État E conformément aux dispositions de la Convention. L'État R n'est donc pas obligé d'exempter le revenu.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

F. Décalage quant au moment de l'imposition

32.8 Les dispositions de la Convention qui autorisent l'État de la source à imposer des éléments particuliers de revenu ou de capital ne prévoient aucune restriction quant au moment où l'impôt en question doit être appliqué (voir, par exemple, le paragraphe 2.2 des commentaires sur l'article 15). Puisque aussi bien l'article 23 A que l'article 23 B exigent que l'allégement soit accordé lorsqu'un élément de revenu ou de capital peut être imposé par l'État de la source conformément aux dispositions de la Convention, il s'ensuit que cet allégement doit être accordé quel que soit le moment où l'impôt est exigé par l'État de la source. L'État de la résidence doit donc accorder l'allégement de la double imposition par la méthode de l'imputation ou de l'exemption pour cet élément de revenu ou de capital, même si l'État de la source l'impose au cours d'une année antérieure ou postérieure. Toutefois, certains États ne suivent pas le libellé de l'article 23 A ou de l'article 23 B dans leurs conventions bilatérales et subordonnent l'allégement de la double imposition qu'ils accordent en vertu des conventions fiscales à ce qu'ils accordent en vertu de leur législation nationale. On attend néanmoins de ces pays qu'ils recherchent d'autres moyens (par exemple, la procédure amiable) pour alléger la double imposition qui pourrait sinon se produire dans le cas où l'État de la source applique l'impôt au cours d'une année fiscale différente.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

II. Commentaires des dispositions de l'article 23 A (méthode d'exemption)

Paragraphe 1

A. Obligation incombant à l'État de la résidence d'accorder l'exemption

33. L'article prévoit que l'État de la résidence R doit exempter de l'impôt les revenus et la fortune qui « sont imposables » dans l'autre État E ou S conformément aux dispositions de la Convention.

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

34. En conséquence, l'État de la résidence doit exempter les revenus et la fortune qui sont imposables par l'autre État conformément aux dispositions de la Convention, que le droit d'imposer soit effectivement ou non exercé par cet autre État. Il semble que cette méthode soit la plus pratique, puisqu'elle dispense l'État de la résidence de se livrer à des enquêtes sur le régime fiscal effectivement appliqué dans l'autre État.

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

34.1 L'obligation d'exempter un élément particulier de revenu ou de fortune faite à l'État de la résidence dépend de la possibilité pour l'État de la source de soumettre cet élément à l'impôt conformément à la Convention. L'interprétation à donner à cette condition est examinée dans les paragraphes 32.1 à 32.7 ci-dessus. Toutefois lorsque la condition est remplie, l'obligation peut être considérée comme absolue sous réserve des exceptions des paragraphes 2 et 4 de l'article 23 A. Le paragraphe 2 traite le cas, déjà mentionné au paragraphe 31 ci-dessus, d'éléments de revenu qui ne peuvent être soumis qu'à un impôt limité dans l'État de la source. Pour ces éléments de revenu, il prévoit l'application de la méthode d'imputation (voir le paragraphe 47 ci-dessous). Le paragraphe 4 traite le cas de certains conflits de qualification qui entraîneraient une double exemption du fait de l'application de la Convention si l'État de la résidence était obligé d'accorder une exemption (voir les paragraphes 56.1 à 56.3 ci-dessous).

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

35. Le cas échéant, certains États contractants pourront juger parfois opportun, afin d'éviter une absence d'imposition, de déroger à l'obligation absolue incombant à l'État de la résidence d'accorder une exemption dans les cas où ni le paragraphe 2 ni le paragraphe 4 ne s'appliquerait. Tel sera le cas lorsqu'en vertu de la législation interne de l'État de la source, aucun impôt sur des éléments déterminés de revenu ou de fortune n'est prévu, ou lorsque l'impôt n'est pas effectivement perçu en raison de circonstances particulières,

telles que la compensation avec des pertes, une erreur ou l'expiration du délai de prescription. Pour éviter une telle absence d'imposition d'éléments déterminés de revenu les États contractants peuvent convenir d'amender l'article correspondant lui-même (voir le paragraphe 9 des Commentaires sur l'article 15 et paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 17 ; pour le cas inverse, dégrèvement dans l'État de la source sous condition d'une imposition effective dans l'État de la résidence, voir le paragraphe 20 des Commentaires sur l'article 10, paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 11, paragraphe 6 des Commentaires sur l'article 12, paragraphe 21 des Commentaires sur l'article 13 et paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 21). On pourrait aussi déroger à la règle dans le but de parvenir à une certaine réciprocité, lorsque l'un des États adopte la méthode de l'imputation et l'autre celle de l'exemption. Enfin, il est aussi possible de faire exception à la règle générale lorsqu'un État souhaite appliquer à certains éléments de revenu la méthode de l'imputation plutôt que celle de l'exemption (voir le paragraphe 31 ci-dessus).

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

36. *(Supprimé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)*

B. Autre rédaction de l'article

37. Telle qu'elle est formulée dans l'article, la méthode de l'exemption a pour effet de diminuer le revenu ou la fortune imposables dans l'État de la résidence du montant exonéré par cet État. Si, dans un État donné, le montant du revenu établi pour le calcul de l'impôt est utilisé à d'autres fins, par exemple pour le calcul de prestations de caractère social, l'application de la méthode de l'exemption sous la forme proposée pourra avoir pour effet de faire bénéficier de ces prestations des personnes qui n'y auraient pas droit. Pour remédier à cet inconvénient, il est possible de modifier l'article de façon que le revenu en question soit compris dans le revenu imposable par l'État de la résidence. Ce dernier devra alors renoncer à la fraction de l'impôt total correspondant au revenu en question. Cette procédure aboutirait au même résultat que la méthode proposée dans l'article. Les États pourront modifier en ce sens le texte de l'article. Si un État le désire, le paragraphe 1 de l'article peut être rédigé comme suit :

> Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, ne sont imposables que ou sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État déduit de l'impôt sur le revenu ou sur la fortune, sous réserve des dispositions du paragraphe 2, un montant égal à la fraction de l'impôt sur le revenu ou sur la fortune correspondant, selon le cas, aux revenus que ce résident reçoit de l'autre État ou à la fortune qu'il y possède.

Lorsque l'article est rédigé de cette manière, le paragraphe 3 n'est pas nécessaire et peut être omis.

(Amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

C. *Problèmes divers*

38. L'article 23 A contient le principe selon lequel l'État de la résidence doit accorder l'exemption mais ne fournit pas de règles détaillées sur la question de savoir comment l'exemption doit être réalisée. Ceci est conforme à la structure générale de la Convention. Les articles 6 à 22 également posent des règles d'attribution du droit d'imposer les divers types de revenu ou de fortune sans traiter, en principe, de la détermination du revenu ou de la fortune imposables, des déductions, des taux d'impôts, etc. (voir cependant l'article 24). L'expérience a montré que de nombreux problèmes peuvent surgir. Ceci est particulièrement vrai en ce qui concerne l'article 23 A. Certains d'entre eux sont traités dans les paragraphes suivants. En l'absence d'une disposition expresse de la Convention, la législation interne de chaque État contractant est applicable. Certaines conventions comprennent une référence expresse à la législation interne, mais ceci n'est évidemment d'aucun secours dès lors que la méthode de l'exemption n'est pas utilisée dans la législation interne. Dans de tels cas, les États contractants qui rencontrent ce problème devraient établir des règles pour l'application de l'article 23 A, en cas de nécessité après s'être mis en rapport avec l'autorité compétente de l'autre État contractant (paragraphe 3 de l'article 25).

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

1. *Montant à exonérer*

39. Le montant des revenus à exonérer de l'impôt par l'État de la résidence est celui qui, sans la Convention, aurait été assujetti à l'impôt interne sur le revenu conformément à la législation interne régissant cet impôt. Il peut toutefois différer du montant du revenu assujetti à l'impôt par l'État de la source conformément à sa législation interne.

C (23)

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

40. Normalement, la base de calcul de l'impôt sur le revenu est le revenu net total, c'est-à-dire le revenu brut diminué des déductions autorisées. C'est donc le revenu brut provenant de l'État de la source moins toutes les déductions autorisées (spécifiques ou proportionnelles) liées à l'acquisition de ce revenu qui doit être exempté.

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

41. Des problèmes résultent du fait que la plupart des pays prévoient dans leurs législations fiscales respectives des déductions supplémentaires du

revenu total ou de certains éléments de revenu pour aboutir au revenu soumis à l'impôt. Un exemple chiffré illustrera le problème :

a)	Revenu de source nationale (brut moins dépenses autorisées)	100
b)	Revenu de l'autre État (brut moins dépenses autorisées)	100
c)	Revenu total	200
d)	Déductions prévues par la législation de l'État de la résidence pour d'autres dépenses non liées à aucun des éléments de revenu mentionnés sous a ou b, telles que primes d'assurance, libéralités faites à des institutions charitables	-20
e)	*Revenu net*	180
f)	Allégements personnels et familiaux	-30
g)	Revenu soumis à l'impôt	150

La question qui se pose est de savoir quel montant doit être exempté de l'impôt, par exemple :

— 100 (ligne *b*), laissant un montant imposable de 50 ;

— 90 (moitié de la ligne *e*, conformément à la proportion existant entre la ligne *b* et la ligne *c*), laissant 60 (la ligne *f* étant entièrement déduite du revenu de source nationale) ;

— 75 (moitié de la ligne *g*, conformément à la proportion existant entre la ligne *b* et la ligne *c*) laissant 75 ;

— ou tout autre montant.

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

42. Une comparaison des législations et des pratiques des pays membres de l'OCDE montre que le montant à exempter varie considérablement d'un pays à l'autre. La solution adoptée par un État dépendra de la politique suivie par cet État et de la structure de son impôt. L'intention d'un État peut être que ses résidents bénéficient toujours de l'avantage total des allégements personnels et familiaux et des autres déductions. Dans d'autres États, ces montants exonérés d'impôts sont répartis proportionnellement. Dans plusieurs États, les allégements personnels et familiaux font partie du barème progressif, sont accordés en tant que déduction de l'impôt ou même sont inconnus, la situation de famille étant prise en considération par des barèmes d'impôts séparés.

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

43. En raison des grandes différences existant dans les divers États dans les politiques et techniques fiscales concernant la détermination de l'impôt, en particulier les déductions, allégements et avantages similaires, il est préférable de ne pas proposer une solution explicite et uniforme dans la

Convention, mais de laisser à chaque État la liberté d'appliquer sa propre législation et sa propre technique. Les États contractants qui préféreraient cependant résoudre ces problèmes spéciaux dans leur convention sont naturellement libres de le faire dans des négociations bilatérales. On attire finalement l'attention sur le fait que le problème présente également de l'importance pour les États appliquant la méthode de l'imputation (voir le paragraphe 62 ci-dessous).

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

2. *Régime applicable en cas de pertes*

44. En appliquant l'article 23 A, plusieurs États contractants traitent les pertes subies dans l'autre État de la même manière que les revenus provenant de cet État ; en tant qu'État de la résidence (État R), ils n'accordent pas de déduction pour une perte subie en raison de biens immobiliers ou d'un établissement stable situés dans l'autre État (E ou S). Pour autant que cet autre État admette le report d'une telle perte, le contribuable ne subira pas de préjudice, en ce sens qu'il sera seulement empêché de demander une double déduction pour la même perte, d'une part dans l'État E (ou S) et d'autre part dans l'État R. D'autres États peuvent, en tant qu'État de la résidence R, admettre à titre de déduction du revenu qu'ils taxent une perte subie dans l'État E (ou S). Dans une telle hypothèse, l'État R devrait être libre de restreindre l'exemption qu'il accorde, conformément au paragraphe 1 de l'article 23 A, aux bénéfices ou revenus réalisés ultérieurement dans l'autre État E (ou S) en déduisant de ces bénéfices ou revenus subséquents le montant des pertes antérieures que le contribuable peut reporter dans l'État E (ou S). Comme la solution dépend au premier chef de la législation interne des États contractants et comme les législations des pays membres de l'OCDE présentent des différences substantielles, aucune solution ne peut être proposée dans l'article lui-même ; s'ils l'estiment nécessaire, les États contractants demeurent libres de préciser le point mentionné ci-dessus et les autres problèmes liés au régime des pertes (voir le paragraphe 62 ci-dessous pour la méthode de l'imputation) dans des négociations bilatérales, soit dans l'article lui-même, soit par voie d'accord amiable (paragraphe 3 de l'article 25).

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

3. *Imposition du solde du revenu*

45. En dehors de l'application de taux progressifs d'impôt, problème désormais traité au paragraphe 3 de l'article (voir les paragraphes 55 et 56 ci-dessous), certains problèmes peuvent résulter de dispositions particulières de la législation fiscale. Ainsi certaines législations fiscales prévoient-elles par exemple que l'imposition débute seulement si un montant minimum de

revenu imposable est atteint ou dépassé (seuil d'exemption d'impôt). Le revenu total avant l'application de la Convention peut fort bien excéder manifestement ce seuil de franchise d'impôt ; mais en vertu de l'exemption résultant de l'application de la Convention qui conduit à une déduction du revenu exempt d'impôt du revenu imposable total, le revenu imposable restant peut être réduit à un montant inférieur à ce seuil. Pour les raisons mentionnées au paragraphe 43 ci-dessus, aucune solution uniforme ne peut être proposée. On peut toutefois noter que le problème ne se pose pas si l'autre rédaction du paragraphe 1 de l'article 23 A (telle qu'elle figure au paragraphe 37 ci-dessus) est adoptée.

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

46. Certains États ont introduit des systèmes spéciaux d'imposition des bénéfices des sociétés (voir les paragraphes 40 à 67 des Commentaires sur l'article 10). Dans les États appliquant le système du double taux de l'impôt des sociétés (voir le paragraphe 43 de ces Commentaires), le problème peut se poser de savoir si le revenu à exempter doit être déduit du bénéfice non distribué (auquel le taux normal s'applique) ou du bénéfice distribué (auquel s'applique un taux réduit) ou si le revenu à exempter doit être attribué en partie aux bénéfices distribués et en partie aux bénéfices non distribués. Lorsque, en vertu de la législation d'un État appliquant le système du double taux de l'impôt des sociétés, un impôt supplémentaire est perçu dans le chef de la société mère sur des dividendes qu'elle reçoit d'une filiale nationale mais qu'elle ne redistribue pas (cet impôt supplémentaire étant justifié par le fait qu'il s'agit d'une compensation pour l'avantage du taux réduit d'impôt accordé à la filiale pour ses distributions), la question se pose de savoir si cet impôt supplémentaire peut être établi lorsque la filiale paie ses dividendes à l'aide d'un revenu exempté d'impôt en vertu de la Convention. Finalement, un problème analogue peut être soulevé en liaison avec des impôts (précompte, *Advance Corporation Tax*) perçus sur les bénéfices distribués d'une société dans le but de couvrir le crédit d'impôt accordé aux actionnaires (voir le paragraphe 47 des Commentaires sur l'article 10). La question est de savoir si ces impôts spéciaux liés à la distribution de bénéfices peuvent être levés dans la mesure où les distributions sont effectuées à l'aide de bénéfices exempts d'impôt. Il appartient aux États contractants de régler la question dans des négociations bilatérales.

(Amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

47. Selon les articles 10 et 11, le droit d'imposer les dividendes et les intérêts est réparti entre l'État de la résidence et l'État de la source. Dans ces cas, l'État de la résidence demeure libre de ne pas imposer s'il le désire (voir par exemple

les paragraphes 72 à 78 ci-dessous) et d'appliquer la méthode de l'exemption également aux éléments de revenu mentionnés ci-dessus. Toutefois, lorsque l'État de la résidence préfère exercer son droit d'imposer ces éléments de revenu, il ne peut appliquer la méthode de l'exemption pour éviter la double imposition puisque, de ce fait, il renoncerait totalement à imposer le revenu en question. Pour l'État de la résidence, l'application de la méthode de l'imputation semble en général devoir constituer une solution satisfaisante. De plus, comme on l'a déjà indiqué au paragraphe 31 ci-dessus, les États qui appliquent de manière générale la méthode de l'exemption peuvent souhaiter appliquer à certains éléments de revenu la méthode de l'imputation plutôt que celle de l'exemption. Aussi, le paragraphe repose-t-il sur la méthode de l'imputation ordinaire. Les Commentaires sur l'article 23 B ci-dessous sont applicables *mutatis mutandis* au paragraphe 2 de l'article 23 A.

(Amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

48. Dans les cas visés au paragraphe précédent, il est prévu certains pourcentages maximum que l'impôt réservé à l'État de la source ne peut dépasser. Dans de tels cas, le taux d'imposition sera très souvent plus élevé dans l'État de la résidence que dans l'État de la source. Limiter la déduction comme il est prévu dans la deuxième phrase du paragraphe 2, et conformément à la méthode de l'imputation ordinaire, n'aura donc de conséquence que dans un nombre de cas restreint. Si, dans ces cas, les États contractants préfèrent supprimer cette limitation et appliquer la méthode de l'imputation intégrale, ils peuvent le faire en supprimant la seconde phrase du paragraphe 2.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Dividendes afférents à une participation importante détenue par une société

49. De la combinaison des paragraphes 1 et 2 de l'article 10, et de l'article 23 (articles 23 A ou 23 B, suivant le cas), il résulte que l'État de résidence de l'actionnaire est autorisé à imposer les dividendes provenant de l'autre État, mais qu'il doit imputer sur son propre impôt afférant à ces dividendes, l'impôt qui a été perçu sur ces dividendes, à un taux limité par le paragraphe 2 de l'article 10, dans l'État dont proviennent les dividendes. Ce régime s'applique également lorsque le bénéficiaire des dividendes est une société mère qui reçoit les dividendes de sa filiale ; dans ce cas, l'impôt retenu dans l'État de la filiale — et imputé dans l'État de la société mère — est limité à 5 pour cent du montant brut des dividendes par application de l'alinéa *a*) du paragraphe 2 de l'article 10.

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

50. Ces dispositions évitent efficacement une double imposition juridique des dividendes ; par contre, elles n'empêchent nullement que les bénéfices distribués à la société mère subissent une imposition « en cascade » à l'impôt des sociétés : une première fois au niveau de la filiale, et une seconde fois au niveau de la société mère. De telles impositions en cascade créeraient un obstacle très important au développement des investissements internationaux. De nombreux États l'ont d'ailleurs reconnu, puisqu'ils ont inséré dans leur législation interne des dispositions en vue de les éviter. Des dispositions tendant au même but sont fréquemment insérées dans des conventions de double imposition.

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

51. Le Comité des affaires fiscales s'est demandé s'il convenait de compléter l'article 23 de la Convention pour régler la question. Bien que de nombreux États soient favorables à l'insertion d'une telle disposition dans le Modèle de Convention, celle-ci s'est cependant heurtée à plusieurs difficultés découlant de la diversité des conceptions des États et de la variété des solutions possibles. Certains États, craignant des fraudes fiscales, préfèrent garder leur liberté et régler simplement la question dans leur législation interne.

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

52. En fin de compte, il est apparu préférable de laisser aux États le choix de la solution à apporter au problème. Pour les États préférant régler la question dans leurs conventions, la solution pourrait le plus souvent s'articuler autour de l'un des principes suivants :

a) Exemption avec progressivité

L'État dont la société mère est un résident exempte les dividendes que celle-ci reçoit de sa filiale dans l'autre État, mais il peut néanmoins tenir compte de ces dividendes pour le calcul de l'impôt dû par la société mère sur le reste de son revenu (une telle disposition aura souvent la faveur des États appliquant la méthode d'exemption prévue à l'article 23 A).

b) Imputation des impôts sous-jacents

En ce qui concerne les dividendes reçus de la filiale, l'État dont la société mère est un résident accorde l'imputation prévue, suivant le cas, au paragraphe 2 de l'article 23 A ou au paragraphe 1 de l'article 23 B, non seulement pour l'impôt perçu sur le dividende comme tel, mais également pour l'impôt payé par la filiale sur les bénéfices distribués (une telle disposition aura souvent la faveur des États appliquant la méthode d'imputation prévue à l'article 23 B).

c) Assimilation à une participation dans une filiale nationale

Les dividendes que la société mère tire de sa filiale étrangère sont soumis, dans l'État de la société mère, au même régime fiscal que s'ils provenaient d'une filiale qui est un résident de cet État.

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

53. Lorsque l'État de la société mère perçoit un impôt sur la fortune, une solution analogue devrait s'appliquer en matière d'impôt sur la fortune.

(Ajouté le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

54. Par ailleurs, les États restent libres de fixer les limites et modalités d'application de ces dispositions (définition et durée minimum de possession de la participation, fraction des dividendes censée absorbée par les frais administratifs ou financiers) ou de subordonner l'octroi du régime spécial à la condition que la filiale exerce une authentique activité économique dans l'État dont elle est un résident ou qu'elle en tire la majeure partie de ses bénéfices, ou encore qu'elle y soit assujettie à une imposition substantielle sur ses bénéfices.

(Ajouté le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

55. Le Projet de Convention de 1963 réservait expressément l'application du barème progressif par l'État de la résidence (dernière phrase du paragraphe 1 de l'article 23 A) et la plupart des conventions conclues entre pays membres de l'OCDE qui reposent sur la méthode de l'exemption suivent ce principe. Aux termes du paragraphe 3 de l'article 23 A, l'État de la résidence se réserve le droit de prendre en considération le montant du revenu ou de la fortune exonéré pour calculer l'impôt applicable au reste du revenu ou de la fortune. La règle s'applique même lorsque les revenus (ou éléments de fortune) exemptés et les revenus (ou éléments de fortune) imposables sont recueillis par des personnes (par exemple mari et femme) dont les revenus (ou éléments de fortune) sont, en vertu de la législation interne, cumulés aux fins d'imposition. Cette règle de progression s'applique au revenu ou à la fortune exempté en vertu du paragraphe 1 de l'article 23 A ainsi qu'au revenu ou à la fortune qui, en vertu de toutes autres dispositions de la Convention, « n'est imposable que » dans l'autre État contractant (voir paragraphe 6 ci-dessus). Telle est la raison pour laquelle la règle de progression a été transférée, dans le Modèle de Convention de 1977, du paragraphe 1 de l'article 23 A à un nouveau paragraphe 3 de cet article, et pour laquelle il est fait référence à l'exemption « conformément à une disposition quelconque de la Convention ».

(Amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

56. Le paragraphe 3 de l'article 23 A ne se réfère qu'à l'État de la résidence. L'article ne préjuge pas l'application par l'État de la source des dispositions de sa législation interne sur la progressivité.

(Ajouté le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 4

56.1 Ce paragraphe a pour objet d'éviter l'absence d'imposition qui résulterait de désaccords entre l'État de la résidence et l'État de la source sur les faits d'un cas spécifique ou sur l'interprétation des dispositions de la Convention. Il s'applique lorsque d'une part l'État de la source interprète les faits ou les dispositions de la Convention d'une manière telle qu'un élément de revenu ou de fortune entre dans le champ d'application d'une disposition de la Convention qui supprime son droit d'imposer cet élément ou limite l'impôt auquel il peut le soumettre tandis que d'autre part l'État de la résidence adopte une autre interprétation des faits ou des dispositions de la Convention et considère donc que cet élément est imposable dans l'État de la source conformément aux dispositions de la Convention, ce qui, en l'absence de ce paragraphe, obligerait l'État de la résidence à accorder une exemption en application du paragraphe 1.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

56.2 Le paragraphe ne s'applique que dans la mesure où l'État de la source a, par application des dispositions de la Convention, exempté un élément de revenu ou de fortune ou a appliqué les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10 ou 11 à un élément de revenu. Il ne s'applique donc pas dans le cas où l'État de la source considère qu'il peut soumettre à l'impôt un élément de revenu ou de fortune conformément aux dispositions de la Convention mais où aucun impôt n'est effectivement payable sur ce revenu ou cet élément de fortune en vertu des dispositions du droit interne de cet État. Dans un cas de ce genre, l'État de la résidence doit exempter cet élément de revenu en vertu des dispositions du paragraphe 1 parce que l'exemption accordée par l'État de la source ne résulte pas de l'application des dispositions de la Convention mais de celles de son droit interne (voir le paragraphe 34 ci-dessus). De même, lorsque l'État de la source et l'État de la résidence divergent non seulement sur la qualification du revenu mais aussi sur son montant, le paragraphe 4 ne s'applique qu'à la partie du revenu que l'État de la source exempte par application de la Convention ou à laquelle il applique le paragraphe 2 de l'article 10 ou 11.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

56.3 Il faut distinguer les cas dans lesquels s'applique le paragraphe de ceux dans lesquels la définition d'un élément de revenu par le droit interne de l'État

de la source interagit avec les dispositions de la Convention pour empêcher cet État de soumettre à l'impôt un élément de revenu ou de fortune dans des circonstances où la qualification de cet élément par le droit interne de l'État de la résidence n'aurait pas conduit au même résultat. Dans un cas de ce type, qui fait l'objet d'un examen dans les paragraphes 32.6 et 32.7 ci-dessus, le paragraphe 1 n'oblige pas l'État de la résidence à accorder une exemption parce que l'élément de revenu n'est pas imposable dans l'État de la source conformément aux dispositions de la Convention. Si le paragraphe 1 n'est pas applicable, les dispositions du paragraphe 4 ne sont pas nécessaires, dans un cas de ce type, pour garantir le droit d'imposer de l'État de résidence.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

III. Commentaires des dispositions de l'article 23 B (méthode d'imputation)

Paragraphe 1

A. Méthodes

57. L'article 23 B, fondé sur le principe de l'imputation, suit la méthode de l'imputation ordinaire : l'État de la résidence (R) déduit de l'impôt qu'il perçoit sur les revenus, ou sur la fortune, de son résident, un montant égal à l'impôt payé dans l'autre État E (ou S) sur le revenu tiré dans cet autre État E (ou S), ou la fortune qui y est possédée, mais la somme ainsi déduite est limitée à la fraction correspondante de son propre impôt.

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

58. Il est prévu que la méthode de l'imputation ordinaire s'applique également dans le cas d'un État qui suit la méthode de l'exemption mais doit accorder une imputation, conformément au paragraphe 2 de l'article 23 A, pour l'impôt perçu à des taux limités dans l'autre État sur des dividendes et des intérêts (voir le paragraphe 47 ci-dessus). La possibilité de procéder à quelques modifications telles qu'elles sont mentionnées aux paragraphes 47 et 48 ci-dessus (imputation intégrale) peut naturellement s'appliquer au cas de dividendes et intérêts payés à un résident d'un État qui a adopté la méthode de l'imputation ordinaire (voir également le paragraphe 63 ci-dessous).

(Renuméroté et amendé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

59. L'obligation imposée par l'article 23 B à l'État R d'accorder un crédit au titre de l'impôt perçu dans l'autre État E (ou S) sur un élément de revenu ou de fortune dépend de la possibilité pour l'État E (ou S) de le soumettre à l'impôt conformément aux dispositions de la Convention. Les paragraphes 32.1 à 32.7

ci-dessus examinent l'interprétation qui doit être donnée de cette condition. Les éléments de revenu ou de fortune qui, conformément à l'article 8, au paragraphe 3 de l'article 13, à l'alinéa *a*) des paragraphes 1 et 2 de l'article 19 et au paragraphe 3 de l'article 22 « ne sont imposables que » dans l'autre État, sont d'emblée exempts d'impôt dans l'État R (voir le paragraphe 6 ci-dessus) et les Commentaires relatifs à l'article 23 A s'appliquent à ces revenus et à cette fortune exemptés. S'agissant de la progression, on se référera au paragraphe 2 de l'article (et au paragraphe 79 ci-dessous).

(Amendé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

60. L'article 23 B fixe les règles principales de la méthode de l'imputation mais ne donne pas de règles détaillées sur le calcul de l'imputation. Ceci est conforme à la structure générale de la Convention. L'expérience a montré que plusieurs problèmes peuvent surgir. Certains d'entre eux sont traités dans les paragraphes suivants. Dans plusieurs États, des règles détaillées relatives à l'imputation d'impôts étrangers existent déjà dans leurs législations internes. C'est la raison pour laquelle un certain nombre de conventions comprennent une référence à la législation interne des États contractants et prévoient en outre que ces règles internes n'affectent pas le principe posé à l'article 23 B. Lorsque la méthode de l'imputation n'est pas utilisée dans la législation interne d'un État contractant, cet État devrait établir des règles pour l'application de l'article 23 B, après s'être, si nécessaire, mis en rapport avec l'autorité compétente de l'autre État contractant (paragraphe 3 de l'article 25).

(Ajouté le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

61. Le montant de l'impôt étranger pour lequel une imputation doit être accordée est l'impôt effectivement acquitté, conformément à la Convention, dans l'autre État contractant. Des problèmes peuvent surgir, par exemple lorsque cet impôt n'est pas calculé sur le revenu de l'année au titre de laquelle il est perçu mais sur le revenu d'une année précédente ou le revenu moyen de deux ou plusieurs années précédentes. D'autres problèmes peuvent se poser du fait de méthodes différentes de détermination du revenu ou du fait des modifications des taux de change (dévaluation ou réévaluation). Ces problèmes ne peuvent toutefois guère être résolus d'avance par une disposition expresse de la Convention.

(Ajouté le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

62. Conformément aux dispositions de la seconde phrase du paragraphe 1 de l'article 23 B, la déduction que l'État de la résidence R doit accorder est limitée à la proportion de l'impôt sur le revenu de l'État (R) correspondant aux revenus provenant de l'État S, ou E (ce qu'on appelle « déduction maximum »). Cette déduction maximum peut être calculée soit en répartissant l'impôt total qui frappe les revenus totaux en fonction de la proportion existant entre les

revenus pour lesquels l'imputation doit être accordée et les revenus totaux, soit en appliquant le taux d'impôt pour les revenus totaux aux revenus pour lesquels l'imputation doit être accordée. En fait, la méthode de l'imputation aura le même effet que la méthode de l'exemption avec progressivité dans tous les cas où l'impôt de l'État E (ou S) est équivalent ou supérieur à l'impôt correspondant de l'État R. Des problèmes concernant le montant des revenus, le taux d'impôt, etc., similaires à ceux qui sont évoqués dans les Commentaires relatifs à l'article 23 A (voir en particulier les paragraphes 39 à 41 et 44 ci-dessus) peuvent surgir dans l'application de la méthode de l'imputation. Pour les mêmes raisons que celles qui sont mentionnées aux paragraphes 42 et 43 ci-dessus, il est préférable de ne pas proposer pour la méthode de l'imputation également, une solution expresse et uniforme dans la Convention mais de laisser à chaque État la liberté d'appliquer sa propre législation et sa propre pratique. Ceci est également valable pour quelques autres problèmes qui sont traités ci-après.

(Ajouté le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

63. La déduction maximum est normalement calculée comme l'impôt sur le revenu net, c'est-à-dire sur le revenu de l'État E (ou S) moins les déductions autorisées (spécifiques ou proportionnelles) liées à de tels revenus (voir le paragraphe 40 ci-dessus). Pour cette raison, la déduction maximum dans bien des cas peut être inférieure à l'impôt effectivement acquitté dans l'État E (ou S). Ceci peut être vrai en particulier dans le cas où, par exemple, un résident de l'État R percevant des intérêts de l'État S a emprunté des fonds d'une tierce personne pour financer le prêt produisant les intérêts. Comme les intérêts dus sur de tels fonds empruntés peuvent être déduits des intérêts provenant de l'État S, le montant du revenu net soumis à l'impôt dans l'État R peut être très bas, ou bien il peut même ne pas y avoir de revenu net. Comme l'explique le paragraphe 7.1 des Commentaires sur l'article 11, le problème ne peut pas dans ce cas être résolu par l'État R dans la mesure où l'impôt qui sera prélevé dans cet État sera faible ou nul. Une solution consisterait à exonérer ces intérêts de l'impôt dans l'État S, comme le proposent les paragraphes 7 à 7.12 des Commentaires sur l'article 11.

C (23)

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

64. Si un résident de l'État R tire des revenus de différentes sortes de l'État S et si ce dernier État, conformément à sa législation fiscale, n'impose que l'un de ces revenus, la déduction maximum que l'État R accorde est normalement égale à la fraction de son impôt qui correspond uniquement à l'élément de revenu qui est imposé dans l'État S. D'autres solutions sont toutefois possibles, en particulier au regard du problème plus général suivant : le fait que l'imputation doive être accordée par exemple pour plusieurs éléments de revenu sur lesquels l'impôt est perçu dans l'État S à différents

taux ou pour des revenus provenant de plusieurs États, avec ou sans conventions, pose la question de savoir si la déduction maximum ou l'imputation doit être calculée séparément pour chaque élément de revenu ou pour chaque pays ou pour tous les revenus de sources étrangères ouvrant droit à l'imputation en vertu de la législation interne et en vertu des conventions. Dans un système d'« imputation globale », tous les revenus de sources étrangères sont réunis et la somme des impôts étrangers est imputée sur l'impôt interne correspondant aux revenus étrangers totaux.

(Ajouté le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

65. D'autres problèmes peuvent surgir en cas de pertes. Un résident de l'État R tirant des revenus de l'État E (ou S) peut subir une perte dans l'État R ou dans l'État E (ou S) ou dans un autre État tiers. Aux fins de l'imputation, une perte subie dans un État donné sera en général compensée par d'autres revenus provenant du même État. La question de savoir si une perte subie en dehors de l'État R (par exemple dans un établissement stable) peut être déduite d'autres éléments de revenu, qu'ils proviennent ou non de l'État R, dépend de la législation interne de l'État R. Des problèmes similaires à ceux qui sont évoqués dans les Commentaires relatifs à l'article 23 A (paragraphe 44 ci-dessus) peuvent se poser ici. Lorsque les revenus totaux proviennent de l'étranger et lorsqu'il n'existe aucun revenu dans l'État R mais au contraire une perte n'excédant pas les revenus provenant de l'étranger, l'impôt total à payer dans l'État R correspondra au revenu tiré de l'État S et la déduction maximum à accorder par l'État R correspondra en conséquence à l'impôt à payer dans cet État R. D'autres solutions sont possibles.

(Ajouté le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

66. Les problèmes soulevés plus haut dépendent dans une large mesure de la législation et de la pratique internes et leur solution doit par conséquent être laissée à chaque État. À cet égard, on relèvera que quelques États appliquent la méthode de l'imputation de manière très libérale. Certains États examinent également ou ont même déjà adopté la possibilité de reporter sur d'autres exercices des imputations d'impôt non utilisées. Les États contractants demeurent évidemment libres de modifier l'article lors de négociations bilatérales de manière à couvrir l'un ou l'autre des problèmes mentionnés ci-dessus.

(Amendé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

67. Dans les situations de « sous-capitalisation », le Modèle de Convention permet à l'État de la société emprunteuse, dans certaines conditions, de traiter un versement d'intérêt comme une distribution de dividendes conformément à sa législation nationale ; la condition essentielle est que le bailleur de fonds

partage effectivement les risques courus par la société emprunteuse. Cela a deux conséquences :

— l'imposition à la source de ces « intérêts » au taux applicable aux dividendes (paragraphe 2 de l'article 10) ;

— l'inclusion de ces « intérêts » dans les bénéfices imposables de la société qui accorde le prêt.

(Remplacé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

68. Si les conditions requises sont réunies, l'État de résidence du prêteur serait tenu d'accorder un allégement pour éviter une double imposition juridique ou économique des intérêts comme si, en fait, il s'agissait de dividendes. Il devrait ensuite accorder un crédit au titre de l'impôt effectivement retenu à la source sur ces intérêts dans l'État de résidence de l'emprunteur au taux applicable aux dividendes et, en outre, si le prêteur est la société mère de l'emprunteur, appliquer à ces « intérêts » tous les allégements supplémentaires qui résultent du régime des sociétés mères/filiales. Cette obligation peut résulter :

a) des termes mêmes de l'article 23 de la Convention, lorsque celui-ci prévoit l'octroi d'un allégement au titre des revenus définis comme dividendes à l'article 10 ou des éléments de revenu visés à l'article 10 ;

b) du contexte de la Convention, c'est-à-dire de la combinaison des articles 9, 10, 11 et 23, au besoin en recourant à la procédure d'accord amiable

— lorsque, par application de règles conformes aux dispositions du paragraphe 1 de l'article 9 ou du paragraphe 6 de l'article 11, les intérêts ont été assimilés dans l'État de résidence de la société emprunteuse à des dividendes et que le bien-fondé de cette assimilation a été reconnu par l'État de résidence du créancier de sorte que ce dernier est disposé à appliquer un ajustement corrélatif ;

— lorsque l'État de résidence du prêteur applique des règles similaires sur la sous-capitalisation et assimile le versement à un dividende dans une situation inverse, c'est-à-dire en cas de paiement fait par une société établie sur son territoire à un résident de l'autre État contractant ;

— dans tous les autres cas où l'État de résidence du prêteur admet le bien-fondé de l'assimilation des intérêts à des dividendes par l'État de résidence de l'emprunteur.

(Remplacé le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

69. En ce qui concerne les dividendes afférents à une participation importante détenue par une société, on se référera aux paragraphes 49 à 54 ci-dessus.

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

69.1 Certains problèmes peuvent survenir lorsque les États contractants appliquent un traitement différent à des entités telles que les sociétés de personnes. Supposons, par exemple, que l'État de la source traite les sociétés de personnes comme des sociétés par actions tandis que l'État de résidence d'un associé les traite comme transparentes sur le plan fiscal. L'État de la source peut, sous réserve des dispositions applicables de la Convention, imposer la société de personnes sur son revenu lorsqu'il est acquis et, sous réserve des limitations prévues par le paragraphe 2 de l'article 10, imposer également les bénéfices distribués par la société de personnes à ses associés non résidents. L'État de la résidence n'impose toutefois l'associé sur sa part du revenu de la société de personnes que lorsque ce revenu est réalisé par cette dernière.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

69.2 La première question qui se pose dans ce cas est celle de savoir si l'État de la résidence qui impose l'associé sur sa part du revenu de la société de personnes est obligé, en vertu de la Convention, d'accorder un crédit au titre de l'impôt perçu par l'État de la source sur la société de personnes, que cet État considère comme une entité imposable distincte. La réponse à cette question doit être affirmative. Dans la mesure où l'État de la résidence attribue le revenu de la société de personnes à l'associé afin d'imposer ce dernier, il doit adopter une approche cohérente et attribuer à l'associé l'impôt payé par la société de personnes en vue d'éliminer la double imposition résultant du fait qu'il impose l'associé. En d'autres termes, si le statut de société accordé à la société de personnes par l'État de la source n'est pas pris en compte par l'État de la résidence pour imposer l'associé sur sa part du revenu, il doit de même ne pas être pris en compte pour l'octroi du crédit au titre de l'impôt étranger.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

69.3 Une deuxième question qui se pose dans ce cas est celle de la mesure dans laquelle l'État de la résidence doit accorder un crédit au titre de l'impôt perçu par l'État de la source sur le bénéfice distribué, lequel n'est pas imposé dans l'État de la résidence. La réponse à cette question découle de ce dernier fait. Puisque le bénéfice distribué n'est pas imposé dans l'État de la résidence, il n'existe dans ce dernier aucun impôt sur lequel pourrait être imputé l'impôt perçu par l'État de la source lors de la distribution. Il faut faire une distinction nette entre la réalisation des bénéfices et leur distribution et il ne faut pas attendre de l'État de la résidence qu'il impute l'impôt perçu sur la distribution

des bénéfices par l'État de la source sur son propre impôt perçu lors de leur réalisation (voir la première phrase du paragraphe 64 ci-dessus).

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

B. Remarques concernant l'impôt sur la fortune

70. D'après le paragraphe 1, l'impôt sur le revenu ne peut être imputé que sur un impôt identique et il en est de même pour l'impôt sur la fortune. Il ne pourra donc y avoir d'imputation soit au titre de l'impôt sur la fortune, soit sur un impôt sur la fortune, que si les deux États contractants imposent la fortune.

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

71. Deux États contractants peuvent convenir, lors de négociations bilatérales, qu'un impôt qualifié d'impôt sur la fortune se rapproche beaucoup d'un impôt sur le revenu, et ils peuvent donc prévoir que l'un peut être imputé sur l'autre. Parfois, il n'y a pas de double imposition de la fortune, soit parce qu'un État n'impose pas la fortune, soit parce que les deux États n'imposent que la fortune située sur leur territoire. Il est évident que dans ces cas la référence à l'imposition de la fortune peut être supprimée. En outre, les États peuvent juger souhaitable, quelle que soit la nature des impôts couverts par la Convention, d'accorder l'imputation du montant total des impôts dans l'État de la source ou du situs sur le montant total des impôts dans l'État de la résidence. Toutefois, lorsqu'une convention couvre à la fois les véritables impôts sur la fortune et les impôts ainsi qualifiés mais qui sont par nature des impôts sur le revenu, les États peuvent désirer n'imputer que ces derniers sur l'impôt sur le revenu. Dans ce cas, ils peuvent modifier l'article proposé afin d'atteindre ce résultat.

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

C. Crédits d'impôt fictifs

72. Certains États accordent divers types d'incitations fiscales aux investisseurs étrangers afin d'attirer l'investissement étranger. Lorsque l'État de résidence d'un investisseur étranger applique la méthode de l'imputation, le bénéfice de l'incitation accordée par l'État de la source pourra se trouver réduit dans la mesure où l'État de résidence, lorsqu'il impose un revenu ayant bénéficié de l'incitation, n'octroie une déduction que pour l'impôt effectivement acquitté dans l'État de la source. De même, si l'État de la résidence applique la méthode de l'exemption, mais subordonne l'application de cette méthode à un certain niveau d'imposition dans l'État de la source, l'octroi d'une réduction d'impôt par l'État de la source peut avoir pour effet de

faire perdre à l'investisseur le bénéfice de l'application de la méthode de l'exemption dans son État de résidence.

(Remplacé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

73. Pour éviter un tel effet dans l'État de la résidence, certains États ayant adopté des mesures d'incitation fiscale souhaitent faire figurer dans leurs conventions des dispositions qualifiées généralement de « crédits d'impôt fictif ». Ces dispositions ont pour objet de permettre aux non-résidents d'obtenir l'imputation de l'impôt étranger pour les impôts qui ont été « épargnés » en vertu des mesures d'incitation fiscale de l'État de la source, ou de faire en sorte que ces impôts soient pris en compte pour l'application de certaines conditions dont peuvent être assortis les systèmes d'exemption.

(Remplacé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

74. Les crédits d'impôt fictif sont dérogatoires aux dispositions des articles 23 A et 23 B et ils peuvent prendre différentes formes, notamment :

a) l'État de la résidence accorde l'imputation du montant de l'impôt que l'État de la source pourrait percevoir suivant sa législation générale, ou de ce montant réduit conformément aux dispositions de la Convention (par exemple, limitations de taux prévues aux articles 10 et 11 pour les dividendes et les intérêts), alors même que l'État de la source a renoncé à tout ou partie de cet impôt en vertu de dispositions particulières tendant à promouvoir le développement économique ;

b) en contrepartie de la réduction d'impôt consentie par l'État de la source, l'État de la résidence consent à imputer sur son propre impôt un crédit (partiellement fictif) fixé à un taux supérieur ;

c) l'État de la résidence exempte les revenus qui ont bénéficié d'incitations fiscales dans l'État de la source.

(Remplacé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

75. Un rapport de 1998 du Comité des affaires fiscales sur les crédits d'impôt fictif intitulé « Les crédits d'impôt fictif – Un réexamen de la question »[1] analyse les considérations de politique fiscale sur lesquelles reposent les dispositions en matière de crédit d'impôt fictif et la rédaction de ces dispositions. Ce rapport recense un certain nombre de problèmes qui mettent en question l'utilité globale du dégrèvement au moyen d'un crédit d'impôt fictif. Ces problèmes concernent notamment :

— les abus auxquels se prête le crédit d'impôt fictif ;

C (23)

1 Ce rapport est reproduit à la page R(14)-1 du volume II.

— l'efficacité du crédit d'impôt fictif comme instrument d'aide extérieure à la promotion du développement économique dans le pays de la source ; et

— sur un plan général, la façon dont les crédits d'impôt fictif peuvent encourager les États à utiliser les incitations fiscales.

(Remplacé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

76. L'expérience montre que le crédit d'impôt fictif se prête à de nombreux abus de la part du contribuable, ces abus pouvant être très coûteux du point de vue des pertes de recettes aussi bien pour l'État de la résidence que pour l'État de la source. Les abus de ce type sont difficiles à déceler. De plus, même si on parvient à les déceler, il est difficile pour l'État de la résidence d'y réagir rapidement. L'élimination ou la modification des dispositions applicables en matière de crédit d'impôt afin d'empêcher ces abus suppose souvent une procédure longue et lourde.

(Remplacé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

77. En outre, le crédit d'impôt fictif n'est pas nécessairement un instrument efficace pour promouvoir le développement économique. Dans la plupart des cas, il n'y aura réduction ou élimination, par l'État de la résidence, de l'avantage résultant de l'incitation fiscale que si des bénéfices sont rapatriés. En favorisant le rapatriement des bénéfices, le crédit d'impôt fictif peut donc lui-même inciter les investisseurs étrangers à réaliser des opérations d'investissement à court terme et les dissuader de réaliser des opérations d'investissement à long terme. De plus, les régimes d'imputation de l'impôt acquitté à l'étranger sont souvent conçus de façon à permettre à l'investisseur étranger, pour le calcul de son crédit d'impôt au titre des impôts acquittés à l'étranger, de compenser dans une certaine mesure la réduction d'impôt résultant d'une incitation fiscale déterminée avec l'impôt plus élevé acquitté dans ce pays ou un autre pays, de façon qu'en définitive l'État de la résidence ne prélève aucun impôt supplémentaire du fait de l'incitation fiscale.

(Remplacé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

C (23)

78. Enfin, avec l'accélération de l'intégration des économies nationales, un grand nombre d'éléments des bases d'imposition nationales sont de plus en plus mobiles sur le plan géographique. Cette évolution a conduit certains États à adopter des régimes fiscaux qui ont principalement pour but d'éroder les bases d'imposition des autres pays. Les incitations fiscales de ce type sont spécialement conçues pour attirer les services financiers extrêmement mobiles et d'autres services particulièrement sensibles aux disparités fiscales. L'existence de dispositions conventionnelles mal conçues en matière de crédit d'impôt fictif peut aggraver l'effet potentiellement dommageable de ces régimes. Tel est le cas, en particulier, lorsqu'un État adopte un régime fiscal

après la conclusion d'une convention et conçoit ce régime de façon qu'il entre dans le cadre des dispositions en vigueur concernant les crédits d'impôt fictif.

(Remplacé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

78.1 Le Comité a conclu que les États membres ne devaient pas nécessairement s'abstenir d'adopter des dispositions en matière de crédit d'impôt fictif et les États contractants sont donc libres d'adopter de telles dispositions. Mais le Comité a estimé que les crédits d'impôt fictif ne devaient être envisagés qu'à l'égard des États dont le niveau économique est considérablement inférieur à celui des pays membres de l'OCDE. Les États membres devraient recourir à des critères économiques objectifs pour déterminer quels sont les États auxquels le bénéfice de crédits d'impôt fictif sera accordé. Lorsque les États conviennent d'insérer une disposition concernant les crédits d'impôt fictif, ils sont donc encouragés à suivre les lignes directrices qui figurent à la section VI du rapport sur les crédits d'impôt fictif. La mise en œuvre de ces « meilleures pratiques » réduira les possibilités d'utilisation abusive de ces dispositions en faisant en sorte qu'elles s'appliquent exclusivement à des investissements véritablement commerciaux ayant pour but de développer les infrastructures intérieures de l'État de la source. Une disposition étroite applicable aux investissements réels découragerait également la concurrence fiscale dommageable dont font l'objet les activités géographiquement mobiles.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

79. Ce paragraphe a été ajouté pour permettre à l'État de la résidence de conserver le droit de prendre en considération le montant du revenu ou de la fortune exempté dans cet État, en calculant l'impôt applicable au reste des revenus ou de la fortune. Ce droit s'étend aux revenus et à la fortune qui « ne sont imposables que » dans l'autre État. Le principe de la progression est ainsi préservé pour l'État de la résidence non seulement à l'égard des revenus ou de la fortune qui « sont imposables » dans l'autre État, mais aussi pour les revenus et la fortune qui « ne sont imposables que » dans cet autre État. Les Commentaires sur le paragraphe 3 de l'article 23 A à l'égard de l'État de la source s'appliquent aussi au paragraphe 2 de l'article 23 B.

(Renuméroté le 23 juillet 1992 ; voir HISTORIQUE)

Observations sur les Commentaires

80. Les *Pays-Bas* favorisent, en principe, la résolution des situations de double imposition ou de double non-imposition pouvant résulter de conflits de qualification entre États contractants puisque les Pays-Bas considèrent que

les États contractants ne souhaitent pas ces situations et que celles-ci sont contraires au but et à l'objet d'une convention fiscale. Cependant, les Pays-Bas ne partagent pas l'interprétation de l'expression « conformément aux dispositions de la Convention » mise de l'avant aux paragraphes 32.4 et 32.6 et selon laquelle, pour les fins de l'application des articles 23 A et 23 B par l'État de résidence, la qualification de l'État de source prévaudrait règle générale en cas de conflit de qualification entre l'État de source et l'État de résidence résultant de différences dans leur doit interne. Les Pays-Bas se réservent le droit de résoudre les cas particuliers de conflits de qualification eu égard aux circonstances de chaque cas et compte tenu des relations avec l'État contractant concerné. Les Pays-Bas ne suivront donc les interprétations mises de l'avant aux paragraphes 32.4 et 32.6 seulement si, et que dans la mesure où, ces interprétations sont explicitement citées dans une convention fiscale, du fait d'un accord mutuel entre les autorités compétentes selon l'article 25 ou d'une mesure unilatérale.

(Ajouté le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)

81. La *Suisse* se réserve le droit de ne pas appliquer les règles édictées au paragraphe 32.3 dans les cas où un conflit de qualification résulterait d'une modification du droit interne de l'État de la source postérieure à la signature d'une convention.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

82. *(Supprimé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

HISTORIQUE

Titre : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le titre se lisait comme suit :

« COMMENTAIRES SUR LES ARTICLES 23(A) ET 23(B) CONCERNANT LES MÉTHODES PROPRES À ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION »

Paragraphe 1 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

« I. OBSERVATIONS GÉNÉRALES

A. PORTÉE DES ARTICLES

1. Les articles traitent de la double imposition dite juridique, c'est-à-dire du cas où une même personne est imposable au titre d'un même revenu ou d'une même fortune par plus d'un État. »

Paragraphe 2 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Ce cas doit être distingué notamment de la double imposition dite économique, c'est-à-dire du cas où deux personnes différentes sont imposables au titre d'un même revenu ou d'une même fortune. Si deux États veulent résoudre des problèmes de double imposition économique, ils doivent le faire par négociations bilatérales. »

Paragraphe 3 : Amendé le 29 avril 2000, en supprimant les mots « ou une base fixe » dans l'alinéa c) et en amendant la note de bas de page, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. Il peut y avoir double imposition juridique internationale dans trois cas :

a) lorsque chaque État contractant assujettit la même personne à l'impôt pour son revenu et sa fortune totaux (assujettissement fiscal intégral concurrent, *cf.* paragraphe 4 ci-dessous) ;

b) lorsqu'une personne est un résident d'un État contractant (R)[1] et reçoit des revenus ou possède de la fortune dans l'autre État contractant (S ou E) et que les deux États imposent ces revenus ou cette fortune (*cf.* paragraphe 5 ci-dessous) ;

c) lorsque chaque État contractant assujettit la même personne qui n'est pas un résident d'un État contractant à l'impôt pour des revenus provenant d'un État contractant ou pour de la fortune qu'elle y possède ; ce peut être le cas par exemple lorsqu'un non-résident a un établissement stable ou une base fixe dans un État contractant (E) par l'intermédiaire desquels il tire des revenus ou possède de la fortune dans l'autre État contractant (S) (assujettissement fiscal partiel concurrent ; *cf.* paragraphe 11 ci-dessous). »

1 Tout au long des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B les lettres « R » indiquent l'État de la résidence au sens de la Convention, « S » l'État de la source ou du situs et « E » l'État où un établissement stable ou une base fixe sont situés. »

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. Il peut y avoir double imposition juridique internationale dans trois cas :

a) lorsqu'aux termes de sa législation fiscale chacun des deux États intéressés considère une même personne comme ayant sa résidence dans son territoire ;

b) lorsque chacun des deux États intéressés perçoit un impôt sur un même revenu ou sur une même fortune (assujettissement partiel à l'impôt dans les deux États), par exemple dans le cas où un établissement stable situé dans un État tire un revenu de biens immobiliers situés dans un autre État, et où le propriétaire de l'établissement stable n'a sa résidence ni dans l'un ni dans l'autre État ;

c) lorsqu'une personne qui réside dans un État tire des revenus d'un autre État, ou possède une fortune dans cet autre État, et que les deux États imposent ces revenus ou cette fortune. »

Paragraphe 4 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. À cette date, le paragraphe 4 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et remplacé par un nouveau paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et

jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. Les deux premiers cas ne sont pas traités dans les articles. Le premier peut être résolu conformément aux dispositions de l'article 4 sur le domicile fiscal. Quant au second, il n'est pas couvert par la Convention, puisque, aux termes de l'article 1 sur les personnes visées par la Convention, celle-ci s'applique aux personnes qui sont des résidents de l'un des deux États contractants ou de chacun de ces États. Ce cas peut cependant être réglé par voie de procédure amiable. »

Paragraphe 4.1 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004).

Paragraphe 4.2 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004).

Paragraphe 4.3 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004).

Paragraphe 5 : Amendé le 29 avril 2000, en supprimant les mots « ou de la base fixe », par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. Le conflit qui existe dans le cas *b*) peut être résolu par une répartition du droit d'imposer entre les États contractants. Une telle répartition peut consister en une renonciation au droit d'imposer, soit par l'État de la source ou du situs (S) ou de la situation de l'établissement stable ou de la base fixe (E), soit par l'État de résidence (R), ou en un partage du droit d'imposer entre les deux États. Les dispositions des chapitres III et IV de la Convention, combinées avec les dispositions des articles 23 A ou 23 B, règlent une telle répartition. »

Le paragraphe 5 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 5 du Projet de Convention de 1963, qui a été supprimé et remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

C (23)

> « 5. Le troisième cas peut être résolu par une renonciation de l'État de la résidence ou de l'État de la source. À ce propos, on notera que plusieurs articles particuliers de la Convention confèrent le droit d'imposition soit à l'État de la résidence, soit à l'État de la source. »

Paragraphe 6 : Amendé le 17 juillet 2008, en supprimant le renvoi à l'article 14 dans la note de base de page. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, la première note de bas de page du paragraphe 6 se lisait comme suit :

> « 1. *Cf.* la première phrase du paragraphe 1 de l'article 7, les paragraphes 1 et 2 de l'article 8, le paragraphe 1 de l'article 12, les paragraphes 3 et 5 de l'article 13, la

première phrase du paragraphe 1 de l'article 14, la première phrase du paragraphe 1 et le paragraphe 2 de l'article 15, l'article 18, les paragraphes 1 et 2 de l'article 19, le paragraphe 1 de l'article 21 et les paragraphes 3 et 4 de l'article 22. »

La première note de bas de page a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en remplaçant les mots « et 4 de l'article 13 » par « et 5 de l'article 13 » dans la première note de bas de page, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, la première note de bas de page du paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 1 *Cf.* la première phrase du paragraphe 1 de l'article 7, les paragraphes 1 et 2 de l'article 8, le paragraphe 1 de l'article 12, les paragraphes 3 et 4 de l'article 13, la première phrase du paragraphe 1 de l'article 14, la première phrase du paragraphe 1 et le paragraphe 2 de l'article 15, l'article 18, les paragraphes 1 et 2 de l'article 19, le paragraphe 1 de l'article 21 et les paragraphes 3 et 4 de l'article 22. »

La première note de bas de page a été antérieurement amendé le 23 juillet 1992, en supprimant le renvoi au paragraphe 2 de l'article 13 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, la première note de bas de page du paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 1 *Cf.* la première phrase du paragraphe 1 de l'article 7, les paragraphes 1 et 2 de l'article 8, le paragraphe 1 de l'article 12, les paragraphes 2, 3 et 4 de l'article 13, la première phrase du paragraphe 1 de l'article 14, la première phrase du paragraphe 1 et le paragraphe 2 de l'article 15, l'article 18, les paragraphes 1 et 2 de l'article 19, le paragraphe 1 de l'article 21 et les paragraphes 3 et 4 de l'article 22. »

Le paragraphe 6 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 6 du Projet de Convention de 1963, qui a été supprimé et remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. Lorsque l'État de la source abandonne son droit d'imposition, l'article correspondant déclare que le revenu et la fortune en question « ne sont imposables que » dans l'autre État. Il ne se pose donc ici aucun problème de double imposition. »

Paragraphe 7 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. À cette date, le paragraphe 7 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et remplacé par un nouveau paragraphe 7. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. Lorsque l'État de la source ne renonce pas à l'impôt — dans ce cas, l'article correspondant stipule que les revenus ou la fortune « sont imposables » dans l'État de la source —, l'État de la résidence doit accorder une déduction de façon à éviter la double imposition. En conséquence, dans le texte des articles proposés, le droit d'imposition est implicitement accordé en priorité à l'État de la source, et c'est à l'État de la résidence qu'incombe le soin d'éviter la double imposition. »

Paragraphe 8 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. À cette date, le paragraphe 8 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 12 (voir historique du paragraphe 12), le titre qui précédait le paragraphe 8 a été déplacé et un nouveau paragraphe 8 a été adopté.

Paragraphe 9 : Amendé le 29 avril 2000, en supprimant les mots « ou d'une base fixe », « ou à cette base fixe » et « ou à la base fixe », par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé

« Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

> « 9. Lorsqu'un résident de l'État contractant R reçoit des revenus provenant du même État R par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe qu'il a dans l'autre État contractant E, l'État E peut imposer ces revenus (à l'exception des revenus de biens immobiliers situés dans l'État R) s'ils sont imputables à cet établissement stable ou à cette base fixe (paragraphe 2 de l'article 21). Dans cette hypothèse également, l'État R doit accorder un dégrèvement en vertu de l'article 23 A ou de l'article 23 B pour les revenus imputables à l'établissement stable ou à la base fixe situés dans l'État E, nonobstant le fait que les revenus en question proviennent primitivement de l'État R (*cf.* paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 21). Cependant, lorsque les États contractants conviennent d'accorder à l'État R qui applique la méthode de l'exemption un droit limité d'imposition en tant qu'État de la source des dividendes ou intérêts dans les limites fixées au paragraphe 2 des articles 10 ou 11 respectivement (*cf.* paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 21), les deux États doivent alors également convenir de l'imputation qui doit être accordée par l'État E pour l'impôt prélevé par l'État R, par analogie au paragraphe 2 de l'article 23 A ou au paragraphe 1 de l'article 23 B. »

Le paragraphe 9 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 9 du Projet de Convention de 1963, qui a été supprimé et remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 9 a été amendé. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 9 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

> « 1. Le système de l'exemption
>
> 9. D'après ce système, l'État auquel la Convention n'accorde pas le droit d'imposer certains revenus ne tient pas compte de ceux-ci lorsqu'il calcule l'assiette de l'impôt sur le revenu qu'il doit percevoir. »

Paragraphe 10 : Amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant le renvoi aux « paragraphes 49 à 54 » des Commentaires sur l'article 24 par un renvoi aux « paragraphes 67 à 72 », par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. Lorsqu'un résident de l'État R reçoit des revenus provenant d'un État tiers par l'intermédiaire d'un établissement stable qu'il possède dans l'État E, cet État E peut imposer ces revenus (à l'exception des revenus des biens immobiliers situés dans l'État tiers) s'ils sont imputables à cet établissement stable (paragraphe 2 de l'article 21). L'État R doit, en vertu des articles 23 A et 23 B, accorder un dégrèvement pour le revenu imputable à l'établissement stable situé dans l'État E. Mais la Convention ne comprend aucune disposition relative au dégrèvement que l'État E doit accorder pour des impôts perçus dans l'État tiers d'où le revenu provient ; toutefois, en vertu du paragraphe 4 de l'article 24, tout dégrèvement prévu par la législation interne de l'État E (à l'exclusion de toute convention de double imposition) au profit de résidents de l'État E doit également être accordé à un établissement stable de l'État E d'une entreprise de l'État R (*cf.* paragraphes 49 à 54 des Commentaires sur l'article 24). »

Le paragraphe 10 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en remplaçant la référence au « paragraphe 4 de l'article 24 » dans la troisième phrase par le « paragraphe 3 de l'article 24 ». Cette modification découle de la redésignation du

paragraphe 2 de l'article 24 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. Lorsqu'un résident de l'État R reçoit des revenus provenant d'un État tiers par l'intermédiaire d'un établissement stable qu'il possède dans l'État E, cet État E peut imposer ces revenus (à l'exception des revenus des biens immobiliers situés dans l'État tiers) s'ils sont imputables à cet établissement stable (paragraphe 2 de l'article 21). L'État R doit, en vertu des articles 23 A et 23 B, accorder un dégrèvement pour le revenu imputable à l'établissement stable situé dans l'État E. Mais la Convention ne comprend aucune disposition relative au dégrèvement que l'État E doit accorder pour des impôts perçus dans l'État tiers d'où le revenu provient ; toutefois, en vertu du paragraphe 4 de l'article 24, tout dégrèvement prévu par la législation interne de l'État E (à l'exclusion de toute convention de double imposition) au profit de résidents de l'État E doit également être accordé à un établissement stable de l'État E d'une entreprise de l'État R (*cf.* paragraphes 49 à 54 des Commentaires sur l'article 24). »

Le paragraphe 10 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000, en supprimant les mots « ou d'une base fixe », « ou à cette base fixe » et « ou à la base fixe », par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. Lorsqu'un résident de l'État R reçoit des revenus provenant d'un État tiers par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe qu'il possède dans l'État E, cet État E peut imposer ces revenus (à l'exception des revenus des biens immobiliers situés dans l'État tiers) s'ils sont imputables à cet établissement stable ou à cette base fixe (paragraphe 2 de l'article 21). L'État R doit, en vertu des articles 23 A et 23 B, accorder un dégrèvement pour le revenu imputable à l'établissement stable ou à la base fixe situés dans l'État E. Mais la Convention ne comprend aucune disposition relative au dégrèvement que l'État E doit accorder pour des impôts perçus dans l'État tiers d'où le revenu provient ; toutefois, en vertu du paragraphe 4 de l'article 24, tout dégrèvement prévu par la législation interne de l'État E (à l'exclusion de toute convention de double imposition) au profit de résidents de l'État E doit également être accordé à un établissement stable de l'État E d'une entreprise de l'État R (*cf.* paragraphes 49 à 54 des Commentaires sur l'article 24). »

Le paragraphe 10 a été antérieurement amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 60 d'un rapport intitulé « Cas triangulaires » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. Lorsqu'un résident de l'État R reçoit des revenus provenant d'un État tiers par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe qu'il possède dans l'État E, cet État E peut imposer ces revenus (à l'exception des revenus des biens immobiliers situés dans l'État tiers) s'ils sont imputables à cet établissement stable ou à cette base fixe (paragraphe 2 de l'article 21). L'État R doit, en vertu des articles 23 A et 23 B, accorder un dégrèvement pour le revenu imputable à l'établissement stable ou à la base fixe situés dans l'État E. Mais la Convention ne comprend aucune disposition relative au dégrèvement que l'État E doit accorder pour des impôts perçus dans l'État tiers d'où le revenu provient ; toutefois, en vertu du paragraphe 4 de l'article 24, tout dégrèvement prévu par la législation interne de

l'État E (à l'exclusion de toute convention de double imposition) au profit de résidents de l'État E doit également être accordé à un établissement stable de l'État E d'une entreprise de l'État R (*cf.* paragraphes 51 à 55 des Commentaires sur l'article 24). Les cas impliquant plus de deux États (cas triangulaires) soulèvent de nombreux problèmes pour la solution desquels non seulement la convention entre les États R et E peut intervenir mais également celles passées par les États R et/ou E avec l'État S. On pourrait soutenir qu'une disposition dans une convention entre l'État R et l'État E obligeant l'État E à accorder l'imputation ou l'exonération pour un revenu provenant d'un État tiers conduirait à un traitement plus favorable de l'établissement stable que celui que l'État E accorde à ses propres résidents et que l'effet de l'application combinée des dispositions de la législation interne et d'une ou plusieurs conventions pourrait même entraîner un dégrèvement double ou multiple. Les États contractants sont par conséquent libres de régler la question sur une base bilatérale, soit d'une manière générale dans une convention à conclure entre eux, soit par le biais de la procédure amiable (article 25). »

Le paragraphe 10 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 10 du Projet de Convention de 1963, qui a été amendé et renuméroté paragraphe 14 (voir historique du paragraphe 14) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 11 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. À cette date, le paragraphe 11 a été supprimé et un nouveau paragraphe 11 a été ajouté. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

« 11. Lorsque le système de l'exemption est adopté dans les Conventions et que le droit d'imposer n'est pas attribué à l'État de la résidence, c'est la deuxième méthode (*b*) qui est généralement adoptée. »

Paragraphe 12 : Correspond au paragraphe 8 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 15 (voir historique du paragraphe 15), et le titre qui le précédait a été amendé et déplacé, à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 8 a été amendé et renuméroté paragraphe 12 et le titre qui le précédait a été amendé et déplacé. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 8 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« B. DESCRIPTION DES MÉTHODES PROPRES À ÉVITER LA DOUBLE IMPOSITION

8. Une étude des Conventions conclues entre les pays Membres de l'O.C.D.E. montre que ceux-ci suivent deux principes directeurs afin d'éviter la double imposition. Pour simplifier, il ne sera question ici que de l'impôt sur le revenu, mais les principes s'appliquent de la même façon à l'impôt sur la fortune. »

C (23)

Paragraphe 13 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. À cette date, le paragraphe 13 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 16 (voir historique du paragraphe 16) et un nouveau paragraphe 13 a été adopté.

Paragraphe 14 : Correspond au paragraphe 10 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 14 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 17 (voir historique du paragraphe 17) alors que le paragraphe 10 a été renuméroté paragraphe 14 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de

1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

« 10. Ce système peut prendre deux formes :

a) le revenu en question n'entre en aucune façon en ligne de compte; dans ce cas, l'État considéré n'est pas en droit de prendre ce revenu en considération lorsqu'il fixe le taux de l'impôt à percevoir sur le reste du revenu. Cette méthode est appelée ci-dessous la méthode de l'« exemption intégrale » ;

b) le revenu en question n'entre pas en ligne de compte, mais l'État considéré conserve le droit de prendre ce revenu en considération lorsqu'il fixe le taux de l'impôt à percevoir sur le reste du revenu. Cette méthode est appelée ci-dessous la méthode de l'« exemption avec progressivité ». »

Paragraphe 15 : Correspond au paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 15 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 18 (voir historique du paragraphe 18), et le titre qui le précédait a été amendé et déplacé, à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 12 a été amendé et renuméroté paragraphe 15 et le titre qui le précédait a été amendé et déplacé. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

« 2. *Le système de l'imputation*

12. L'État qui applique ce système calcule l'impôt sur la base du montant total des revenus du contribuable, y compris ceux qui proviennent d'un autre État ; il déduit ensuite de l'impôt qui lui est dû celui qui est payé dans cet autre État. »

Paragraphe 16 : Correspond au paragraphe 13 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 16 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 19 (voir historique du paragraphe 19) alors que le paragraphe 13 a été renuméroté paragraphe 16 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

« 13. Le système de l'imputation peut prendre des formes diverses :

a) L'État de la résidence peut ne consentir qu'une déduction limitée, n'excédant pas la fraction de l'impôt qui correspond aux revenus tirés de l'autre État. Cette méthode est appelée ci-dessous la méthode de l'« imputation ordinaire » ;

b) Parfois, l'État de la résidence accorde une déduction correspondant au montant total de l'impôt effectivement payé dans l'État de la source. Cette méthode est appelée ci-dessous méthode de l'« imputation intégrale » ;

c) Il existe d'autres variantes: ainsi l'État de la résidence peut autoriser le dégrèvement à concurrence d'un montant qui ne dépasse pas l'impôt qu'il aurait perçu lui-même si le contribuable n'avait pas d'autres revenus. »

Paragraphe 17 : Correspond au paragraphe 14 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 17 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et inclus dans les paragraphes 20 et 23 (voir historique du paragraphe 20) et le tableau I qui suivait le paragraphe 17 a été amendé et déplacé immédiatement après le paragraphe 27 (voir historique du paragraphe 27) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 14 a été amendé et renuméroté paragraphe 17. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté

par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

> « 14. La différence fondamentale est que le système de l'exemption considère le revenu et le système de l'imputation l'impôt sur le revenu. »

Paragraphe 18 : Correspond au paragraphe 15 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 18 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) a été supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 15 a été amendé et renuméroté paragraphe 18 et le titre qui le précédait a été amendé et déplacé. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

> « C. BUT ET CONSÉQUENCES DES MÉTHODES
>
> 15. Un exemple chiffré permettra de faire mieux comprendre les conséquences des divers systèmes. Prenons par exemple un revenu de 100.000 unités dont 80.000 provenant d'un État (État de la résidence) et 20.000 provenant de l'autre État (État de la source). Supposons que dans l'État de la résidence le taux de l'impôt est de 35 % sur un revenu de 100.000 unités et de 30% sur un revenu de 80.000 unités. Supposons également que dans l'État de la source le taux est soit (i) de 20 %, (ii) de 40 %, de sorte que l'impôt à payer dans cet État correspondra à (i) 20 de 20.000 = 4.000, ou (ii) 40 % de 20.000 = 8.000. »

Le paragraphe 18 du Projet de Convention de 1963, jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, se lisait comme suit :

> « 18. D'après le système de l'exemption, l'État de la résidence limite l'assiette de l'impôt qu'il doit percevoir à la fraction du revenu total qu'il a le droit de taxer conformément aux dispositions d'une Convention. Il imposera cette fraction du revenu soit au taux applicable à ce montant du revenu (exemption intégrale), soit au taux applicable au revenu total quelle qu'en soit la provenance (exemption avec progressivité). Dans l'un et l'autre cas, le niveau de l'impôt perçu dans l'État de la source n'influera en aucune façon sur le montant total de l'impôt auquel l'État de la résidence renonce. »

Paragraphe 19 : Correspond au paragraphe 16 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 19 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé alors que le paragraphe 16 a été amendé et renuméroté lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

> « 16. Si le contribuable tire la totalité de son revenu de 100.000 unités de l'État de la résidence, l'impôt auquel il est assujetti sera de 35.000 unités. S'il dispose d'un revenu du même montant, mais qui est constitué comme il est indiqué ci-dessus, et qu'il n'existe aucune Convention entre cet État et l'État de la source, le montant total de l'impôt sera dans le cas (i) de 35.000 + 4.000 = 39.000, et dans le cas (ii) de 35.000 + 8.000 = 43.000. »

Dans le Projet de Convention de 1963) et jusqu'à sa suppression lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

> « 19. D'après le système de l'exemption, lorsque le taux de l'impôt perçu dans l'État de la source est moins élevé, le contribuable sera favorisé par rapport à celui qui possède un revenu identique, mais provenant en totalité de l'État de la résidence. Dans l'exemple choisi, l'impôt sera dans le cas de l'exemption intégrale de 28.000 et dans le cas de l'exemption avec progressivité de 32.000, alors qu'il atteindra 35.000 si la totalité des revenus provient de l'État de la résidence. »

Paragraphe 20 : Correspond à la première phrase et aux alinéas *a*) et *b*) du paragraphe 17 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 20 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 17 a été amendé et inclus dans les paragraphes 20 et 23 et le tableau qui suivait le paragraphe 17 a été déplacé immédiatement après le paragraphe 23 (voir historique du paragraphe 23). Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

« 17. Si une Convention fondée sur l'une des méthodes suivantes a été conclue entre les deux États, le montant des impôts à payer se répartira ainsi :

a) Exemption intégrale

L'impôt perçu dans l'État de la résidence équivaudra à 30% de 80.000 = 24.000 Le montant total des impôts à payer sera dans le cas (i) de 24.000 + 4.000 = 28.000, et dans le cas (ii) de 24.000 + 8.000 = 32.000.

b) Exemption avec progressivité

Le montant de l'impôt à payer dans l'État de la résidence équivaudra à 35% de 80.000 = 28.000. Le montant total des impôts à payer sera donc dans le cas (i) de 28.000 + 4.000 = 32.000, et dans le cas (ii) de 28.000 + 8.000 = 36.000.

c) Imputation ordinaire

L'État de la résidence calculera l'impôt sur le revenu total au taux de 35 %, soit 35.000 unités. Le montant de l'impôt dans l'État de la résidence correspondant au revenu provenant de l'État de la source représentera 35% de 20.000 = 7.000 (imputation maximum). Dans le cas (i), l'impôt perçu dans l'État de la source sera de 4.000 et l'État de la résidence accordera la défalcation de ce montant, puisqu'il n'y a pas de limitation. L'impôt perçu dans l'État de la résidence sera donc de 35.000 - 4.000 = 31.000, et le montant total des impôts sera de 31.000 + 4.000 = 35.000. Dans le cas (ii), l'impôt perçu dans l'État de la source sera de 8.000, et l'État de la résidence n'accordera qu'une défalcation de 7.000 (imputation maximum). L'impôt perçu dans l'État de la résidence sera donc de 35.000 - 7.000 = 28.000. Le montant total des impôts sera de 28.000 + 8.000 = 36.000.

d) Imputation intégrale

L'État de la résidence calculera l'impôt sur le montant total des revenus au taux de 35 %, soit 35.000 unités. Dans le cas (i), l'impôt perçu dans l'État de la source sera de 4.000 et l'État de la résidence accordera la défalcation de ce montant. L'impôt perçu dans l'État de la résidence sera donc de 35.000 - 4.000 = 31.000, et le montant total des impôts de 31.000 + 4.000 = 35.000. Dans le cas (ii), l'impôt perçu dans l'État de la source sera de 8.000 et l'État de la résidence accordera la défalcation de ce montant. L'impôt perçu dans l'État de la résidence, sera donc 35.000 - 8.000 = 27.000. Le montant total des impôts sera de 27.000 + 8.000 = 35.000. »

Le paragraphe 20 du Projet de Convention de 1963, jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, se lisait comme suit :

« 20. Si le taux de l'impôt perçu dans l'État de la source est plus élevé, le contribuable en question sera désavantagé selon le système d'exemption avec progressivité. Le montant de l'impôt sera de 36.000 dans l'exemple donné au paragraphe 15 pour le cas (ii), alors qu'il ne serait que de 35.000 si la totalité des revenus provenait de l'État de la résidence. En revanche, dans le système de l'exemption intégrale, le contribuable serait favorisé, puisque le montant ne serait que de 32.000 au lieu de 35.000. »

Paragraphe 21 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. À cette date, le paragraphe 21 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et remplacé par un nouveau paragraphe 21. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

« 21. Lorsque les méthodes d'exemption sont appliquées, l'État de la résidence abandonne les impôts suivants :

a) Exemption intégrale : 11.000, que le montant de l'impôt dans l'État de la source soit de 4.000 ou de 8.000.

b) Exemption avec progressivité : 7.000, que le montant de l'impôt dans l'État de la source soit de 4.000 ou de 8.000. »

Paragraphe 22 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. À cette date, le paragraphe 22 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 24 (voir historique du paragraphe 24) et un nouveau paragraphe 22 a été adopté.

Paragraphe 23 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. À cette date, le paragraphe 23 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 25 (voir historique du paragraphe 25) et un nouveau paragraphe 23 a été adopté.

Paragraphe 24 : Correspond au paragraphe 22 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 24 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 27 (voir historique du paragraphe 27) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 22 a été renuméroté paragraphe 24. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 22 se lisait comme suit :

« 22. Lorsque le système de l'imputation est appliqué, l'État de la résidence conserve le droit d'imposer le montant total des revenus du contribuable, mais il accorde certaines déductions sur l'impôt ainsi perçu. L'une des caractéristiques des méthodes décrites ci-dessus est que l'État de la résidence n'est jamais tenu d'accorder une déduction supérieure au montant de l'impôt payé dans l'État de la source. »

Paragraphe 25 : Correspond au paragraphe 23 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 25 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe le paragraphe 23 a été amendé et renuméroté. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 23 se lisait comme suit :

« 23. Si l'impôt payé dans l'État de la source est moins élevé, le contribuable devra cependant acquitter un montant d'un impôt équivalent à celui qu'il aurait payé s'il était uniquement imposé dans l'État de la résidence. (Dans le cas (i) 35.000 - 4.000 + 4.000 = 35.000.) »

Le paragraphe 25 du Projet de Convention de 1963, jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, se lisait comme suit :

« 25. Si l'impôt perçu dans l'État de la source est plus élevé et que l'État de la résidence applique la méthode de l'imputation intégrale, le contribuable devra payer un impôt équivalent à celui qu'il aurait à verser s'il était uniquement taxé dans l'État de la résidence. (Dans le cas (ii) 35.000 - 8.000 + 8.000 = 35.000.) »

Paragraphe 26 : Correspond au paragraphe 28 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 26 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 28 a été amendé et renuméroté paragraphe 26 et le titre qui le précédait a été déplacé immédiatement avant le paragraphe 29. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 28 se lisait comme suit :

« 28. Un système cous lequel l'État de la résidence renonce à la fraction de son impôt qui correspond au revenu provenant d'un autre État, quel que soit le montant de l'impôt payé dans cet autre État, aboutit aux mêmes résultats qu'un système d'exemption avec progressivité. »

Le paragraphe 26 du Projet de Convention de 1963, jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, se lisait comme suit :

« 26. Quelle que soit la méthode d'imputation appliquée, l'État de la résidence n'abandonne jamais un montant supérieur à l'impôt perçu dans l'État de la source. Il s'agit là d'une différence essentielle entre les systèmes d'imputation et les systèmes d'exemption. »

Paragraphe 27 : Correspond au paragraphe 24 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 27 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 24 a été amendé et renuméroté. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 24 se lisait comme suit :

« 24. Lorsque l'impôt perçu dans l'État de la source est plus élevé et que la déduction est limitée au montant de l'impôt correspondant payable dans l'État de la résidence, le contribuable n'est pas dégrevé du montant total de l'impôt acquitté dans l'État de la source. Sa situation est donc moins avantageuse que dans le cas où il tirerait la totalité de son revenu de l'État de la résidence. (Dans le cas (ii) 35.000 - 7.000 + 8.000 = 36.000.) »

Le paragraphe 27 du Projet de Convention de 1963, jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, se lisait comme suit :

« 27. Dans les exemples mentionnés ci-dessus, l'État de la résidence abandonne les montants suivants: »

a)	*Imputation ordinaire* :	
	Si l'impôt perçu dans l'État de la source est de 4.000	4.000
	Si l'impôt perçu dans l'État de la source est de 8.000	7.000
b)	*Imputation intégrale* :	
	Si l'impôt perçu dans l'État de la source est de 4.000	4.000
	Si l'impôt perçu dans l'État de la source est de 8.000	7.000

Les tableaux I et II qui suivaient les paragraphes 17 et 28, respectivement, du Projet de Convention de 1963 ont été amendés et déplacés immédiatement après le paragraphe 27 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, les tableaux qui suivaient auparavant les paragraphes 17 et 28 se lisaient comme suit :

TABLEAU I. MONTANT TOTAL DES IMPÔTS PERÇUS DANS LES DIFFÉRENTS CAS CITÉS CI-DESSUS

I. Tous les revenus proviennent de l'État de la résidence :		impôt = 35,000
II. Revenu provenant de deux États : 80.000 unités en provenance de l'État de la résidence et 20.000 en provenance de l'État de la source.	Impôt perçu par l'État de la source = 4,000 (cas i)	Impôt perçu par l'État de la source = 8,000 (cas ii)
Aucune convention	39.000	43.000
a) Exemption intégrale	28.000	32.000
b) Exemption avec progressivité	32.000	36.000
c) Imputation ordinaire	35.000	36.000
d) Imputation intégrale	35.000	35.000

TABLEAU II. MONTANT DE L'IMPÔT AUQUEL L'ÉTAT DE LA RÉSIDENCE A RENONCÉ

	Impôt perçu par l'État de la source = 4,000 (cas i)	Impôt perçu par l'État de la source = 8,000 (cas ii)
Aucune convention	0	0
a) Exemption intégrale	11.000	11.000
b) Exemption avec progressivité	7.000	7.000
c) Imputation ordinaire	4.000	7.000
d) Imputation intégrale	4.000	8.000

Paragraphe 28 : Correspond au paragraphe 29 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 28 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 26 (voir historique du paragraphe 26) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le tableau II qui suivait le paragraphe 28 a été amendé et déplacé immédiatement après le paragraphe 27 (voir historique du paragraphe 27) et le paragraphe 29 a été amendé et renuméroté paragraphe 28. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 29 se lisait comme suit :

C (23)

> « 29. Dans les Conventions conclues entre les pays Membres de l'O.C.D.E. les deux systèmes ont été adoptés. Certains États sont partisans du premier, d'autres du second. Théoriquement, il pourrait paraître préférable d'avoir un seul système, mais étant donné les divergences d'opinion on a laissé à chaque État toute liberté de choix. En revanche, on a jugé important de limiter le nombre des méthodes utilisables pour chaque système. »

Paragraphe 29 : Correspond en partie au paragraphe 29 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 29 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et inclus dans les paragraphes 28 et 29 (voir historique du paragraphe 28) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 29 a été déplacé immédiatement avant le paragraphe 28.

Paragraphe 30 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 30 se lisait comme suit :

> « 30. Eu égard à cette limitation, les articles sont conçus de façon à laisser aux pays Membres le choix entre deux méthodes : l'exemption avec progressivité (article 23(A) et l'imputation ordinaire (article 23(B). Si deux États contractants adoptent la même méthode, il suffira d'insérer dans la Convention l'article correspondant. Si au contraire deux États contractants adoptent des méthodes différentes, il faudra mentionner le nom de l'État en cause dans l'article correspondant à la méthode qu'il a adoptée. »

Paragraphe 31 : Amendé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Application des conventions fiscales aux sociétés de placement immobilier » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 31 se lisait comme suit :

> « 31. Des États contractants peuvent utiliser une combinaison des deux méthodes. Une telle combinaison est en fait nécessaire à un État contractant R qui adopte d'une manière générale la méthode de l'exemption, dans le cas des revenus qui peuvent être assujettis à un impôt limité dans l'autre État contractant S en vertu des articles 10 et 11. Dans ce cas, l'article 23 A prévoit à son paragraphe 2 une imputation pour l'impôt limité perçu dans l'autre État contractant S. De plus les États qui adoptent de manière générale la méthode de l'exemption peuvent souhaiter exclure de cette exemption certains éléments de revenu et leur appliquer la méthode de l'imputation. Dans ce cas, le texte du paragraphe 2 de l'article 23 A pourrait être modifié afin d'inclure ces éléments de revenu. »

Le paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 31 du Projet de Convention de 1963, qui a été supprimé, à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 31 se lisait comme suit :

> « 31. Il conviendrait peut-être d'ajouter que dans certains cas il y aurait avantage à combiner les deux méthodes. Il ressort ainsi du paragraphe 39 que le paragraphe 2 de l'article 23(A) traitant de l'exemption s'inspire de la méthode de l'imputation et des paragraphes 47 à 51 que l'adoption de la méthode de l'exemption pour la catégorie de revenus considérée palliera les difficultés que soulève la méthode de l'imputation. »

Paragraphe 31.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003, sur la base d'un autre rapport intitulé « La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 7 novembre 2002).

Paragraphe 32 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. À cette date, le paragraphe 32 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et inclus dans les paragraphes 33 et 34 (voir historique du paragraphe 33). Au même moment, les titres le précédant ont été amendés et déplacés immédiatement avant le paragraphe 33 et un nouveau paragraphe 32 a été adopté.

Paragraphe 32.1 : Ajouté le 29 avril 2000, ainsi que le titre qui le précède, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un

autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 32.2 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 32.3 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 32.4 : Amendé le 28 janvier 2003 en remplaçant le renvoi au « paragraphe 4 de l'article 13 » par « paragraphe 5 de l'article 13 » dans la sixième phrase, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 32.4 se lisait comme suit :

> « 32.4 Ce point peut être illustré par l'exemple suivant : une société de personnes établie dans l'État E exerce une activité économique dans cet État par l'intermédiaire d'un établissement stable. Un associé, résidant de l'État R, cède ses intérêts dans cette société de personnes. L'État E traite la société de personnes comme transparente sur le plan fiscal tandis que l'État R la considère comme une entité imposable. L'État E considère donc que la cession de la participation dans la société de personnes constitue, pour l'application de sa convention avec l'État R, l'aliénation par la société des actifs qui sous-tendent les activités de la société de personnes, aliénation qui peut être imposée par cet État en application des paragraphes 1 ou 2 de l'article 13. L'État R, qui traite la société de personnes comme une entité imposable, considère que l'aliénation de l'intérêt dans la société de personnes est assimilable à la cession des actions d'une société par actions, laquelle ne peut pas être imposée par l'État E en vertu du paragraphe 4 de l'article 13. Dans ce cas, le conflit de qualification résulte exclusivement de la différence de traitement de sociétés de personnes dans la législation interne des deux États et l'État E doit être considéré par l'État R comme ayant imposé la plus-value de cession « conformément aux dispositions de la Convention » pour l'application de l'article 23 A ou de l'article 23 B. L'État R doit donc accorder une exemption en vertu de l'article 23 A ou un crédit d'impôt en vertu de l'article 23 B en dépit du fait qu'en vertu de son droit interne, il traite la plus-value de cession comme un revenu provenant de la cession d'actions d'une société par actions et que si la définition du revenu par l'État E était conforme à celle de l'État R, ce dernier n'aurait pas à accorder d'allégement au titre de l'article 23 A ou de l'article 23 B. Aucune double imposition ne sera donc constatée dans ce cas. »

C (23)

Le paragraphe 32.4 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 32.5 : Amendé le 28 janvier 2003 en remplaçant les mots « paragraphe 4 » par « paragraphe 5 » dans la deuxième phrase, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 32.5 se lisait comme suit :

« 32.5 Toutefois, l'article 23 A ou l'article 23 B n'exigent pas de l'État de la résidence qu'il élimine la double imposition dans tous les cas où l'État de la source a soumis à imposition un élément de revenu en lui appliquant une disposition de la Convention qui est différente de celle que l'État de la résidence considère comme applicable. Ainsi, dans l'exemple ci-dessus, si pour l'application du paragraphe 2 de l'article 13, l'État E considère que la société de personnes a exercé une activité par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires alors que l'État R soutient qu'il y a lieu d'appliquer le paragraphe 4 parce que la société de personnes n'a pas d'installation fixe d'affaires dans l'État E, le différend porte sur la question de savoir si l'État E a imposé le revenu conformément aux dispositions de la Convention. La même question peut se poser si l'État E, pour l'application du paragraphe 2 de l'article 13, a interprété les mots « qui font partie de l'actif » comme couvrant certains actifs qui ne seraient pas entrés dans le champ d'application de cette disposition selon l'interprétation donnée par l'État R. Ces conflits qui résultent de différences d'interprétation des faits ou des dispositions de la Convention doivent être distingués des conflits de qualification décrits dans le paragraphe ci-dessus qui résultent non pas de différences d'interprétation de dispositions de la Convention mais de différences entre les législations internes. Dans le premier cas, l'État de la résidence peut soutenir que l'État de la source n'a pas appliqué son impôt conformément aux dispositions de la Convention si cette application a été basée sur ce que l'État de la résidence considère comme une interprétation erronée des faits ou de la Convention. Les États devraient utiliser les dispositions de l'article 25 (procédure amiable), et en particulier de son paragraphe 3, pour résoudre les conflits de ce type lorsque les différences d'approche conduiraient à une double imposition. »

Le paragraphe 32.5 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 32.6 : Amendé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 32.6 se lisait comme suit :

« 32.6 Par ailleurs, les mots « conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables » doivent aussi être interprétés en relation avec des cas possibles de double exemption qui peuvent résulter de l'application de l'article 23. Lorsque l'État de la source considère que les dispositions de la Convention lui interdisent de soumettre à l'impôt un élément de revenu ou de fortune qu'il aurait normalement imposé, l'État de la résidence doit, pour l'application du paragraphe 1 de l'article 23 A, considérer que cet élément de revenu n'est pas imposable par l'État de la source conformément aux dispositions de la Convention même s'il aurait lui-même appliqué la Convention de manière différente afin d'imposer ce revenu, s'il avait été l'État de la source. L'État de la résidence n'est donc pas tenu par le paragraphe 1 d'exempter l'élément de revenu, résultat qui est conforme à la fonction de base de l'article 23 qui est d'éliminer la double imposition. »

Le paragraphe 32.6 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 32.7 : Amendé le 28 janvier 2003 en remplaçant les mots « paragraphe 4 de l'article 13 » par « paragraphe 5 de l'article 13 » dans la quatrième phrase, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 32.7 se lisait comme suit :

> « 32.7 Cette situation peut être illustrée par référence à une variante de l'exemple ci-dessus. Une activité est exercée par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires dans l'État E par une société de personnes établie dans cet État et un associé, résidant dans l'État R, aliène ses intérêts dans cette société. On modifie toutefois les faits de l'exemple en supposant que E traite la société de personnes comme une entité imposable tandis que l'État R la considère comme transparente du point de vue fiscal ; on suppose par ailleurs que l'État R applique la méthode d'exemption. L'État E, qui traite la société de personnes comme une société par actions, considère que l'aliénation de l'intérêt dans la société de personnes est assimilable à la cession des actions d'une société par actions qu'il ne peut pas imposer en vertu du paragraphe 4 de l'article 13. L'État R considère pour sa part que l'aliénation de la participation dans la société de personnes aurait dû être imposée par l'État E car elle représente l'aliénation par l'associé des actifs qui sous-tendent les activités de la société de personnes, aliénation à laquelle les paragraphes 1 ou 2 de l'article 13 seraient applicables. Pour déterminer s'il a l'obligation d'exempter le revenu en vertu du paragraphe 1 de l'article 23 A, l'État R devrait cependant considérer que, eu égard à la combinaison de l'application des dispositions de la convention et de celle du droit interne de l'État E, le revenu n'est pas imposable par l'État E conformément aux dispositions de la Convention. L'État R n'est donc pas obligé d'exempter le revenu. »

Le paragraphe 32.7 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 32.8 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 16 juin 2004).

Paragraphe 33 : Correspond au paragraphe 32 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 33 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 35 (voir historique du paragraphe 35) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 32 a été amendé et inclus dans les paragraphes 33 et 34, et les titres le précédant ont été amendés et déplacés immédiatement avant le paragraphe 33. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 32 et les titres le précédant se lisaient comme suit :

> « II. COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 23(A) (EXEMPTION)
>
> *Paragraphe 1*
>
> A. OBLIGATION INCOMBANT À L'ETAT DE LA RÉSIDENCE D'ACCORDER L'EXEMPTION
>
> 32. L'article prévoit que l'État de la résidence doit exempter de l'impôt les revenus et la fortune qui « sont imposables » dans l'autre État conformément aux dispositions de la Convention. En conséquence, l'État de la résidence doit accorder

l'exemption, que le revenu ou la fortune en question soit ou ne soit pas effectivement imposé dans l'État de la source. Tel est le principe énoncé dans la plupart des Conventions qui reposent sur le système de l'exemption en vigueur entre les pays Membres de l'O.C.D.E. Il semble que cette méthode soit la plus pratique, puisqu'elle dispense l'État de la résidence de se livrer à des enquêtes longues et onéreuses sur le régime fiscal effectivement appliqué dans l'État de la source. »

Paragraphe 34 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 34 se lisait comme suit :

« 34. En conséquence, l'État de la résidence doit accorder l'exemption, que le droit d'imposer soit ou non effectivement exercé par l'autre État. Il semble que cette méthode soit la plus pratique, puisqu'elle dispense l'État de la résidence de se livrer à des enquêtes sur le régime fiscal effectivement appliqué dans l'autre État. »

Le paragraphe 34 du Modèle de Convention de 1977 correspondait à une partie du paragraphe 32 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 34 du Projet de Convention de 1963 et le titre qui le précédait ont été supprimés alors que le paragraphe 32 a été amendé et inclus dans les paragraphes 33 et 34 lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Le paragraphe 34 du Projet de Convention de 1963, et les titres qui le précédaient, jusqu'à ce qu'ils ne soient supprimés lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, se lisaient comme suit :

« B. LA CLAUSE DE PROGRESSIVITÉ

34. Dans la plupart des Conventions en vigueur entre les pays Membres de l'O.C.D.E. qui reposent sur le système de l'exemption, l'État de la résidence se réserve le droit de prendre en considération le montant du revenu ou de la fortune exonéré lorsqu'il calcule le taux d'imposition applicable au reste du revenu ou de la fortune. Aussi a-t-on inséré dans l'article une disposition similaire. »

Paragraphe 34.1 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 35 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 35 se lisait comme suit :

« 35. Le cas échéant, certains États contractants pourront juger parfois opportun de déroger à l'obligation absolue incombant à l'État de la résidence d'accorder l'exemption. Tel sera le cas, dans le but d'éviter une absence d'imposition, lorsque, en vertu de la législation interne de l'État de la source, aucun impôt sur des éléments déterminés de revenu ou de fortune n'est prévu, ou lorsque l'impôt n'est pas effectivement perçu en raison de circonstances particulières, telles que la compensation avec des pertes, une erreur ou l'expiration du délai de prescription.

Pour éviter une absence d'imposition d'éléments déterminés de revenu les États contractants peuvent convenir d'amender l'article correspondant lui-même (*cf.* paragraphe 9 des Commentaires sur l'article 15 et paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 17 ; pour le cas inverse, dégrèvement dans l'État de la source sous condition d'une imposition effective dans l'État de la résidence, *cf.* paragraphe 20 des Commentaires sur l'article 10, paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 11, paragraphe 6 des Commentaires sur l'article 12, paragraphe 21 des Commentaires sur l'article 13 et paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 21). On pourrait aussi déroger à la règle dans le but de parvenir à une certaine réciprocité, lorsque l'un des États adopte la méthode de l'imputation et l'autre celle de l'exemption. Enfin, il est aussi possible de faire exception à la règle générale lorsqu'un État souhaite appliquer à certains éléments de revenu la méthode de l'imputation plutôt que celle de l'exemption (*cf.* paragraphe 31 ci-dessus). »

Le paragraphe 35 a été antérieurement amendé le 23 juillet 1992 en y remplaçant les renvois au paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 15 et au paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 17 par des renvois aux paragraphes 9 et 12, respectivement, de ces Commentaires, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 35 se lisait comme suit :

« 35. Le cas échéant, certains États contractants pourront juger parfois opportun de déroger à l'obligation absolue incombant à l'État de la résidence d'accorder l'exemption. Tel sera le cas, dans le but d'éviter une absence d'imposition, lorsque, en vertu de la législation interne de l'État de la source, aucun impôt sur des éléments déterminés de revenu ou de fortune n'est prévu, ou lorsque l'impôt n'est pas effectivement perçu en raison de circonstances particulières, telles que la compensation avec des pertes, une erreur ou l'expiration du délai de prescription. Pour éviter une absence d'imposition d'éléments déterminés de revenu les États contractants peuvent convenir d'amender l'article correspondant lui-même (*cf.* paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 15 et paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 17 ; pour le cas inverse, dégrèvement dans l'État de la source sous condition d'une imposition effective dans l'État de la résidence, *cf.* paragraphe 20 des Commentaires sur l'article 10, paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 11, paragraphe 6 des Commentaires sur l'article 12, paragraphe 21 des Commentaires sur l'article 13 et paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 21). On pourrait aussi déroger à la règle dans le but de parvenir à une certaine réciprocité, lorsque l'un des États adopte la méthode de l'imputation et l'autre celle de l'exemption. Enfin, il est aussi possible de faire exception à la règle générale lorsqu'un État souhaite appliquer à certains éléments de revenu la méthode de l'imputation plutôt que celle de l'exemption (*cf.* paragraphe 31 ci-dessus). »

Le paragraphe 35 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 33 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 35 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé alors que le paragraphe 33 a été amendé et renuméroté paragraphe 35 lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 33 se lisait comme suit :

« 33. Exceptionnellement, certains États contractants pourront juger parfois opportun de déroger à l'obligation absolue incombant à l'État de la résidence d'accorder l'exemption. Tel sera le cas lorsque l'un des États adopte la méthode de l'imputation et l'autre celle de l'exemption. Il se pourrait aussi que le droit interne de l'État de la source ne permette pas aux autorités fiscales de cet État d'user du droit d'imposition que lui confère la Convention — par exemple lorsque cet État

n'impose pas la fortune. Dans ces cas, il appartiendra aux États contractants de se mettre d'accord sur les modifications à apporter à la disposition en question. »

Le paragraphe 35 du Projet de Convention de 1963, jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, se lisait comme suit :

« 35. La clause de progressivité, proposée dans l'article, ne concerne que l'État de la résidence. Un problème se pose toutefois lorsque l'État de la source qui applique un taux d'imposition progressif abandonne son droit d'imposition et que le contribuable non-résident tire d'autres revenus de cet État. Celui-ci pourra alors appliquer divers principes pour calculer la progressivité. Sa législation fiscale peut prévoir, par exemple, que la progressivité portera sur le revenu global du contribuable, ou seulement sur le revenu total que celui-ci tire de l'État de la source. »

Paragraphe 36 : Supprimé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 36 se lisait comme suit :

« 36. Ainsi que cela a déjà été dit au paragraphe 31 ci-dessus, la méthode de l'exemption ne s'applique pas aux éléments de revenu qui, en vertu de la Convention, sont imposables dans l'État de la résidence mais peuvent être assujettis à un impôt limité dans l'autre État contractant. Pour de tels éléments de revenu, le paragraphe 2 de l'article 23 A prévoit la méthode de l'imputation (*cf.* paragraphe 47 ci-dessous). »

Le paragraphe 36 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 36 du Projet de Convention de 1963, qui a été supprimé et remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 36 se lisait comme suit :

« 36. L'article ne préjuge pas l'application par l'État de la source des dispositions de sa législation interne sur la progressivité. Si deux États contractants désirent préciser si et dans quelle mesure l'État de la source a le droit d'appliquer un taux progressif, ils pourront le faire par voie de négociations bilatérales. »

Paragraphe 37 : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui le précédait a été renuméroté « B ». Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 37 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« C. AUTRE RÉDACTION DE L'ARTICLE

37. Tel qu'il est formulé dans l'article, le système de l'exemption a pour effet de diminuer le revenu ou la fortune imposables dans l'État de la résidence du montant exonéré par l'État de la résidence. Si, dans un État donné, le montant du revenu établi pour le calcul de l'impôt est utilisé à d'autres buts, par exemple pour le calcul de prestations de caractère social, l'application du système de l'exemption sous la forme proposée pourra avoir pour effet de faire bénéficier de ces prestations des personnes qui n'y auraient pas droit. Pour remédier à cet inconvénient, il est possible de modifier l'article de façon que le revenu en question soit compris dans le revenu imposable par l'État de la résidence. Ce dernier devra alors renoncer à la fraction de l'impôt total correspondant au revenu en question. Cette procédure

aboutirait au même résultat que le système proposé dans l'article. Les États pourront modifier en ce sens le texte de l'article. Si un État le désire, le paragraphe 1 de l'article peut être rédigé comme suit :

> Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État, le premier État déduit de l'impôt sur le revenu ou sur la fortune, sous réserve des dispositions du paragraphe 2, un montant égal à la fraction de l'impôt sur le revenu ou sur la fortune correspondant, selon le cas, aux revenus reçus de l'autre État contractant ou à la fortune possédée dans cet autre État contractant. »

Paragraphe 38 : Amendé le 22 juillet 2010, en supprimant le renvoi au paragraphe 3 de l'article 7, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 11 avril 1977 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 38 se lisait comme suit :

> « 38. L'article 23 A contient le principe selon lequel l'État de la résidence doit accorder l'exemption mais ne fournit pas de règles détaillées sur la question de savoir comment l'exemption doit être réalisée. Ceci est conforme à la structure générale de la Convention. Les articles 6 à 22 également posent des règles d'attribution du droit d'imposer les divers types de revenu ou de fortune sans traiter, en principe, de la détermination du revenu ou de la fortune imposables, des déductions, des taux d'impôts, etc. (*cf.* cependant le paragraphe 3 de l'article 7 et l'article 24). L'expérience a montré que de nombreux problèmes peuvent surgir. Ceci est particulièrement vrai en ce qui concerne l'article 23 A. Certains d'entre eux sont traités dans les paragraphes suivants. En l'absence d'une disposition expresse de la Convention, la législation interne de chaque État contractant est applicable. Certaines conventions comprennent une référence expresse à la législation interne, mais ceci n'est évidemment d'aucun secours dès lors que la méthode de l'exemption n'est pas utilisée dans la législation interne. Dans de tels cas, les États contractants qui rencontrent ce problème devraient établir des règles pour l'application de l'article 23 A, en cas de nécessité après s'être mis en rapport avec l'autorité compétente de l'autre État contractant (paragraphe 3 de l'article 25). »

Le paragraphe 38 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 38 du Projet de Convention de 1963, qui a été renuméroté paragraphe 44 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 44). Le titre qui précédait le paragraphe 38 a été amendé et déplacé avec et un nouveau paragraphe 38, ainsi que le titre qui le précède, ont été adoptés.

Paragraphe 39 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. À cette date, le paragraphe 39 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 47 (voir historique du paragraphe 47), le titre qui le précédait a été amendé et déplacé avec, et un nouveau paragraphe 39 a été adopté.

Paragraphe 40 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. À cette date, le paragraphe 40 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 48 (voir historique du paragraphe 48) et un nouveau paragraphe 40 a été adopté.

Paragraphe 41 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. À cette date, le paragraphe 41 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 57 (voir historique du paragraphe 57), les titres qui le précédaient ont été amendés et déplacés avec, et un nouveau paragraphe 41 a été adopté.

Paragraphe 42 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. À cette date, le paragraphe 42 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 58 (voir historique du paragraphe 58) et un nouveau paragraphe 42 a été adopté.

Paragraphe 43 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. À cette date, le paragraphe 43 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et remplacé par un nouveau paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 43 se lisait comme suit :

> « 43. D'après l'article, la déduction que l'État de la résidence accorde ne peut excéder la fraction de l'impôt sur le revenu qui correspond au revenu tiré de l'État de la source. Si le résident d'un État tire des revenus de différentes sortes de l'État de la source et que cet État, conformément à sa législation fiscale, n'impose que les revenus d'une certaine sorte, la déduction maximum que l'État de la résidence accorde est égale à la fraction de son impôt qui correspond uniquement à l'élément de revenu qui est imposé dans l'État de la source. Si le résident d'un État qui tire des revenus de l'autre État encourt dans l'État de sa résidence une perte inférieure aux revenus tirés de l'étranger, l'impôt total à payer dans l'État de la résidence correspond au revenu tiré de l'État de la source et la déduction maximum à accorder par l'État de la résidence correspond, en conséquence, à l'impôt à payer dans cet État. »

Paragraphe 44 : Correspond au paragraphe 38 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 44 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé alors que le paragraphe 38 a été amendé et renuméroté lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 38 se lisait comme suit :

> « D. RÉGIME SPÉCIAL APPLICABLE EN CAS DE PERTE
>
> 38. Lorsque l'État de la résidence déduit du revenu qu'il impose le montant d'une perte subie dans l'autre État, il devrait lui être possible, lorsque des bénéfices sont acquis ultérieurement dans l'autre État, de réduire de façon correspondante l'exonération pour les années suivantes. Toute latitude est laissée à cet égard aux États, qui peuvent, s'ils le jugent nécessaire pour plus de clarté, mentionner cette restriction dans l'article. »

Le paragraphe 44 du Projet de Convention de 1963, jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, se lisait comme suit :

> « 44. L'*Italie* a demandé à modifier l'application de la méthode de l'imputation. Le système fiscal italien est basé en majeure partie sur le principe de la territorialité de l'impôt, ce qui signifie qu'en principe les revenus tirés de l'étranger ne sont pas soumis en Italie aux impôts réels ou cédulaires (par exemple, impôt sur le revenu des biens mobiliers, impôt sur le revenu de la propriété bâtie, impôt sur le revenu de la propriété foncière, etc.), mais sont soumis dans le cas où l'impôt est dû, à l'impôt complémentaire progressif ou à l'impôt sur les sociétés. Dans ces conditions, l'Italie désire limiter l'imputation seulement à la partie de l'impôt payé à l'étranger excédant l'impôt réel ou cédulaire italien qui n'est pas prélevé en Italie. Il a été convenu que l'Italie serait libre d'appliquer la méthode de l'imputation ainsi modifiée. »

Paragraphe 45 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. À cette date, le paragraphe 45 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 68 (voir historique du

paragraphe 70), le titre qui le précédait a été amendé et déplacé et un nouveau paragraphe 45 assorti d'un mouveau titre a été adopté.

Paragraphe 46 : Amendé le 23 juillet 1992 en y remplaçant les renvois aux paragraphes 36 à 65, 39 et 43 des Commentaires sur l'article 10 par des renvois aux paragraphes 40 à 67, 43 et 47 respectivement, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 46 se lisait comme suit :

> « 46. Certains États ont introduit des systèmes spéciaux d'imposition des bénéfices des sociétés (*cf.* paragraphes 36 à 65 des Commentaires sur l'article 10). Dans les États appliquant le système du double taux de l'impôt des sociétés (*cf.* paragraphe 39 de ces Commentaires), le problème peut se poser de savoir si le revenu à exempter doit être déduit du bénéfice non distribué (auquel le taux normal s'applique) ou du bénéfice distribué (auquel s'applique un taux réduit) ou si le revenu à exempter doit être attribué en partie aux bénéfices distribués et en partie aux bénéfices non distribués. Lorsque, en vertu de la législation d'un État appliquant le système du double taux de l'impôt des sociétés, un impôt supplémentaire est perçu dans le chef de la société mère sur des dividendes qu'elle reçoit d'une filiale nationale mais qu'elle ne redistribue pas (cet impôt supplémentaire étant justifié par le fait qu'il s'agit d'une compensation pour l'avantage du taux réduit d'impôt accordé à la filiale pour ses distributions), la question se pose de savoir si cet impôt supplémentaire peut être établi lorsque la filiale paie ses dividendes à l'aide d'un revenu exempté d'impôt en vertu de la Convention. Finalement, un problème analogue peut être soulevé en liaison avec des impôts (précompte, *Advance Corporation Tax*) perçus sur les bénéfices distribués d'une société dans le but de couvrir le crédit d'impôt accordé aux actionnaires (*cf.* paragraphe 43 des Commentaires sur l'article 10). La question est de savoir si ces impôts spéciaux liés à la distribution de bénéfices peuvent être levés dans la mesure où les distributions sont effectuées à l'aide de bénéfices exempts d'impôt. Il appartient aux États contractants de régler la question dans des négociations bilatérales. »

Le paragraphe 46 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 46 du Projet de Convention de 1963, qui a été amendé et renuméroté paragraphe 69 (voir historique du paragraphe 71) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, un nouveau paragraphe 46 a été adopté.

Paragraphe 47 : Amendé le 23 juillet 1992 en y remplaçant le renvoi aux paragraphes 70 à 76 par un renvoi aux paragraphes 72 à 78, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 47 se lisait comme suit :

C (23)

> « 47. Selon les articles 10 et 11, le droit d'imposer les dividendes et les intérêts est réparti entre l'État de la résidence et l'État de la source. Dans ces cas, l'État de la résidence demeure libre de ne pas imposer s'il le désire (*cf.* par exemple paragraphes 70 à 76 ci-dessous) et d'appliquer la méthode de l'exemption également aux éléments de revenu mentionnés ci-dessus. Toutefois, lorsque l'État de la résidence préfère exercer son droit d'imposer ces éléments de revenu, il ne peut appliquer la méthode de l'exemption pour éviter la double imposition puisque, de ce fait, il renoncerait totalement à imposer le revenu en question. Pour l'État de la résidence, l'application de la méthode de l'imputation semble en général devoir constituer une solution satisfaisante. De plus, comme on l'a déjà indiqué au paragraphe 31 ci-dessus, les États qui appliquent de manière générale la méthode de l'exemption peuvent souhaiter appliquer à certains

éléments de revenu la méthode de l'imputation plutôt que celle de l'exemption. Aussi, le paragraphe repose-t-il sur la méthode de l'imputation ordinaire. Les Commentaires sur l'article 23 B ci-dessous sont applicables *mutatis mutandis* au paragraphe 2 de l'article 23 A. »

Le paragraphe 47 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 39 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 47 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 70 (voir historique du paragraphe 72) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui le précédait a été déplacé et le paragraphe 39 a été amendé et renuméroté paragraphe 47. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 39 se lisait comme suit :

« 39. Selon les articles 10 et 11, le droit d'imposer les dividendes et les intérêts est réparti entre l'État de la résidence et l'État de la source. Tel est également le cas en matière de redevances en ce qui concerne l'Espagne, la Grèce, le Luxembourg et le Portugal. On ne peut donc, dans ces cas, s'attendre à ce que la double imposition soit évitée en appliquant la méthode de l'exemption, puisque celle-ci a pour but d'assurer que l'État de la résidence renoncera à l'impôt sur le revenu en question, mais l'État de la résidence demeure libre d'appliquer la méthode de l'exemption s'il le désire. Pour l'État de la résidence, l'application de la méthode de l'imputation semble en général devoir constituer une solution satisfaisante. Aussi le paragraphe repose-t-il sur la méthode de l'imputation ordinaire. Si, toutefois, un État contractant (la Suisse, par exemple) applique un système fiscal particulier qui ne prévoit pas encore l'emploi de la méthode de l'imputation et qu'il soit par conséquent difficile d'appliquer la méthode indiquée au paragraphe 2 de l'article, cet État peut, dans ses négociations bilatérales, employer d'autres méthodes en vue de remédier à la double imposition dont il est fait état dans ce paragraphe. »

Paragraphe 48 : Amendé le 15 juillet 2014, en supprimant la référence au paragraphe 63 à la fin du paragraphe, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 48 se lisait comme suit :

« 48. Dans les cas visés au paragraphe précédent, il est prévu certains pourcentages maximum que l'impôt réservé à l'État de la source ne peut dépasser. Dans de tels cas, le taux d'imposition sera très souvent plus élevé dans l'État de la résidence que dans l'État de la source. Limiter la déduction comme il est prévu dans la deuxième phrase du paragraphe 2, et conformément à la méthode de l'imputation ordinaire, n'aura donc de conséquence que dans un nombre de cas restreint. Si, dans ces cas, les États contractants préfèrent supprimer cette limitation et appliquer la méthode de l'imputation intégrale, ils peuvent le faire en supprimant la seconde phrase du paragraphe 2 (voir également paragraphe 63 ci-dessous). »

Correspond au paragraphe 40 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 48 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 71 (voir historique du paragraphe 73) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 40 a été amendé et renuméroté paragraphe 48. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 40 se lisait comme suit :

« 40. Dans les cas visés au paragraphe précédent, il est prévu certains pourcentages maximum que l'impôt réservé à l'État de la source ne peut dépasser. Dans de tels cas, le taux d'imposition sera très souvent plus élevé dans l'État de la

résidence que dans l'État de la source. Limiter la déduction comme dans le système de l'imputation ordinaire n'aurait donc qu'un intérêt limité. Si, dans ces cas, les États contractants jugent préférable d'utiliser la méthode de l'imputation intégrale, ils peuvent le faire en supprimant la seconde phrase du paragraphe »

Paragraphe 49 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. À cette date, le paragraphe 49 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 72 (voir historique du paragraphe 74) et un nouveau paragraphe 49 assorti d'un nouveau titre a été adopté.

Paragraphe 50 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. À cette date, le paragraphe 50 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et inclus dans le paragraphe 73 (voir historique du paragraphe 75) et un nouveau paragraphe 50 a été adopté.

Paragraphe 51 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. À cette date, le paragraphe 51 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et inclus dans le paragraphe 73 (voir historique du paragraphe 75) et un nouveau paragraphe 51 a été adopté.

Paragraphe 52 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. À cette date, le paragraphe 52 du Projet de Convention de 1963 et le titre qui le précédait ont été supprimés et un nouveau paragraphe 52 a été adopté. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 52 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« D. IMPUTATION SPÉCIALE AU TITRE DES DIVIDENDES

52. Certains États qui désirent appliquer la méthode de l'imputation prévoient dans leurs Conventions, pour les dividendes versés par des sociétés situées dans d'autres États, non seulement l'imputation du montant de l'impôt directement perçu sur les dividendes dans ces autres États, mais aussi l'imputation de la fraction de l'impôt sur les sociétés correspondant aux dividendes. Les États Membres qui appliquent ce système sont libres de continuer à le faire. »

Paragraphe 53 : Ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 54 : Ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 55 : Amendé le 23 juillet 1992, en amendant la dernière phrase du paragraphe 55 du Modèle de Convention de 1977, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, cette dernière phrase se lisait comme suit :

C (23)

« Telle est la raison pour laquelle la règle de progression a été transférée du paragraphe 1 de l'article 23 A à un nouveau paragraphe 3 de cet article, et pour laquelle il est fait référence à l'exemption « conformément à une disposition quelconque de la Convention. » »

Le paragraphe 55 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 56 : Ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 56.1 : Ajouté le 29 avril 2000, ainsi que le titre « Paragraphe 4 » qui le précède, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention

fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 56.2 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 56.3 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 57 : Correspond au paragraphe 41 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 41 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 57, et les titres qui le précédaient ont été amendés et déplacés, à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 41 et les titres qui le précédaient se lisaient comme suit :

> « III. COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 23(B) (IMPUTATION)
>
> A. MÉTHODES
>
> 41. L'article 23(B) qui traite du système de l'imputation, suit la méthode de l'imputation ordinaire: l'État de la résidence déduit de l'impôt qu'il perçoit sur les revenus, ou sur la fortune, de son résident, un montant égal à l'impôt payé dans l'autre État sur le revenu tiré, ou la fortune possédée, dans cet autre État, mais la somme ainsi déduite ne peut excéder la fraction correspondante de l'impôt dans l'État de la résidence. »

Paragraphe 58 : Correspond au paragraphe 42 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 42 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 58 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 42 se lisait comme suit :

> « 42. La méthode de l'imputation ordinaire s'applique notamment dans le cas des dividendes et intérêts où un droit d'imposition limité est accordé à l'État de la source, mais il est indiqué aux paragraphes 39 et 40 ci-dessus qu'il est possible d'y apporter certaines modifications. »

Paragraphe 59 : Amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 59 se lisait comme suit :

> « 59. Il convient de relever que l'article 23 B ne s'applique dans un État R qu'à des éléments de revenu et de fortune qui, conformément à la Convention, « sont imposables » dans l'autre État E (ou S). Les éléments de revenu ou de fortune qui, conformément à l'article 8, au paragraphe 3 de l'article 13, à l'alinéa *a*) des paragraphes 1 et 2 de l'article 19 et au paragraphe 3 de l'article 22, « ne sont imposables que » dans l'autre État, sont d'emblée exempts d'impôt dans l'État R (*cf.* paragraphe 6 ci-dessus) et les Commentaires relatifs à l'article 23 A s'appliquent à

ces revenus et à cette fortune exemptés. S'agissant de la progression, on se référera au paragraphe 2 de l'article (et au paragraphe 79 ci-dessous). »

Le paragraphe 59 a été antérieurement amendé le 23 juillet 1992 en y remplaçant le renvoi au paragraphe 77 par un renvoi au paragraphe 79, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 59 se lisait comme suit :

« 59. Il convient de relever que l'article 23 B ne s'applique dans un État R qu'à des éléments de revenu et de fortune qui, conformément à la Convention, « sont imposables » dans l'autre État E (ou S). Les éléments de revenu ou de fortune qui, conformément à l'article 8, au paragraphe 3 de l'article 13, à l'alinéa *a*) des paragraphes 1 et 2 de l'article 19 et au paragraphe 3 de l'article 22, « ne sont imposables que » dans l'autre État, sont d'emblée exempts d'impôt dans l'État R (*cf.* paragraphe 6 ci-dessus) et les Commentaires relatifs à l'article 23 A s'appliquent à ces revenus et à cette fortune exemptés. S'agissant de la progression, on se référera au paragraphe 2 de l'article (et au paragraphe 77 ci-dessous). »

Le paragraphe 59 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 60 : Ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 61 : Ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 62 : Ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 63 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 63 se lisait comme suit :

« 63. La déduction maximum est normalement calculée comme l'impôt sur le revenu net, c'est-à-dire sur le revenu de l'État E (ou S) moins les déductions autorisées (spécifiques ou proportionnelles) liées à de tels revenus (voir paragraphe 40 ci-dessus). Pour cette raison, la déduction maximum dans bien des cas peut être inférieure à l'impôt effectivement acquitté dans l'État E (ou S). Ceci peut être vrai en particulier dans le cas où, par exemple, un résident de l'État R percevant des intérêts de l'État S a emprunté des fonds d'une tierce personne pour financer le prêt produisant les intérêts. Comme les intérêts dus sur de tels fonds empruntés peuvent être déduits des intérêts provenant de l'État S, le montant du revenu net soumis à l'impôt dans l'État R peut être très bas, ou bien il peut même ne pas y avoir de revenu net. Ce problème pourrait être résolu en utilisant la méthode de l'imputation intégrale dans l'État R comme mentionnée au paragraphe 48 ci-dessus. Une autre solution consisterait à exempter un tel revenu de l'impôt dans l'État S, comme il est proposé dans le commentaire concernant les intérêts de ventes à crédit ou de prêts consentis par les banques (voir paragraphe 15 des Commentaires sur l'article 11). »

Le paragraphe 63 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 64 : Ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 65 : Ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 66 : Amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 66 se lisait comme suit :

> « 66. La solution des problèmes soulevés plus haut dépend dans une large mesure de la législation interne et de la pratique et doit par conséquent être laissée à chaque État. À cet égard, on relèvera que quelques États appliquent la méthode de l'imputation de manière très libérale. Certains États examinent également ou ont même déjà adopté la possibilité de reporter sur d'autres exercices des imputations d'impôt non utilisées. Les États contractants demeurent évidemment libres de modifier l'article lors de négociations bilatérales de manière à couvrir l'un ou l'autre des problèmes mentionnés ci-dessus. »

Le paragraphe 66 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 67 : Remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 67 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 69 (voir historique du paragraphe 69) et un nouveau paragraphe 67 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 86 d'un rapport antérieur intitulé « La sous-capitalisation » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1986).

Paragraphe 68 : Remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 68 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 70 (voir historique du paragraphe 70), le titre qui précédait le paragraphe 68 a été déplacé et un nouveau paragraphe 68 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 86 d'un rapport antérieur intitulé « La sous-capitalisation » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1986).

Paragraphe 69 : Correspond au paragraphe 67 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 69 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 71 (voir historique du paragraphe 71) et le paragraphe 67 a été renuméroté paragraphe 69 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 67 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 69.1 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 69.2 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 69.3 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base de l'annexe 1 d'un autre rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 janvier 1999).

Paragraphe 70 : Correspond au paragraphe 68 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 70 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 72 (voir historique du paragraphe 72) et le titre qui précédait le paragraphe 70 a été déplacé par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le paragraphe 68 a été renuméroté paragraphe 70 et le titre qui précédait le paragraphe 68 a été déplacé avec ce paragraphe.

Le paragraphe 68 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 45 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 45 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 68 et le titre qui le précédait a été amendé et déplacé avec ce paragraphe à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 45 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

> « B. REMARQUES CONCERNANT L'IMPÔT SUR LA FORTUNE
>
> 45. L'impôt sur la fortune est couvert par le présent article. D'après le paragraphe 1, l'impôt sur le revenu ne peut être imputé que sur un impôt identique et il en est de même pour l'impôt sur la fortune. Il ne pourra donc y avoir d'imputation soit au titre de l'impôt sur la fortune, soit sur un impôt sur la fortune que si les deux États contractants imposent la fortune. »

Paragraphe 71 : Correspond au paragraphe 69 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 71 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 73 (voir historique du paragraphe 73) et le paragraphe 69 a été renuméroté paragraphe 71 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 69 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 46 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 46 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 69 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 46 se lisait comme suit :

> « 46. Deux États contractants peuvent convenir, par voie de négociations bilatérales, qu'un impôt dit impôt sur la fortune se rapproche beaucoup d'un impôt sur le revenu, et ils peuvent donc prévoir que l'un pourra être imputé sur l'autre. Parfois, il ne pourra y avoir de double imposition de la fortune, soit parce qu'un État n'impose pas la fortune, soit parce que les deux États n'imposent que la fortune située sur leur territoire. Il est évident que dans ces cas la référence à l'imposition de la fortune pourra être supprimée. En outre, les États contractants pourront juger souhaitable, quelle que soit la nature des impôts couverts par la Convention, d'accorder l'imputation du montant total des impôts dans l'État de la source sur le montant total des impôts dans l'État de la résidence. Toutefois, lorsqu'une Convention couvre à la fois les véritables impôts sur la fortune et les impôts ainsi dénommés mais qui sont par nature des impôts sur le revenu, les États contractants peuvent désirer n'imputer que ces derniers sur l'impôt sur le revenu. Dans ce cas, ils peuvent modifier l'article proposé afin d'atteindre ce résultat. »

Paragraphe 72 : Remplacé, ainsi que le titre qui le précède, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base d'un autre rapport intitulé « Crédits d'impôt fictif — Un réexamen de la question » (adopté par le Conseil de l'OCDE le

23 octobre 1997). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 72 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

> « *C. Relations dans des cas spéciaux entre l'imposition dans l'État de la source et la méthode de l'imputation ordinaire*
>
> 72. Dans certains cas un État, particulièrement un pays en développement, peut, pour des raisons particulières, accorder des avantages fiscaux à des contribuables, notamment pour encourager la production industrielle. De même, un État peut exonérer de l'impôt certaines catégories de revenus comme les pensions d'invalides de guerre. »

Le paragraphe 72 correspondait au paragraphe 70 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. Le paragraphe 72 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 74 (voir historique du paragraphe 74), le paragraphe 70 a été renuméroté paragraphe 72 et le titre qui précédait le paragraphe 70 a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 70 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 47 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 47 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 70 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 47 a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 47 se lisait comme suit :

> « 47. Dans certains cas un État, comme ceux qui sont dits industriellement en voie de développement, peut, pour des raisons particulières, accorder des avantages fiscaux à des contribuables, notamment pour encourager la production industrielle. De même, il se peut qu'un État veuille exonérer de l'impôt certaines catégories de revenus comme les pensions d'invalides de guerre. »

Paragraphe 73 : Remplacé le 29 avril 2000 quand le paragraphe 73a été supprimé et un nouveau paragraphe 73 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base d'un autre rapport intitulé « Crédits d'impôt fictif — Un réexamen de la question » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 73 se lisait comme suit :

> « 73. Lorsque l'État en question conclut une convention avec un État qui applique la méthode de l'exemption, le dégrèvement consenti au contribuable ne sera pas limité, puisque l'autre État devra consentir l'exemption quel que soit le montant de l'impôt éventuellement perçu par l'État de la source (*cf.* paragraphe 34 ci-dessus). En revanche, lorsque l'autre État applique la méthode de l'imputation, le bénéfice du dégrèvement peut se trouver perdu pour le contribuable dans la mesure où cet autre État ne déduit que le montant de l'impôt perçu par l'État de la source. Le Trésor de l'autre État obtient, du fait de ces dégrèvements, un avantage que l'on peut considérer comme étant un gain imprévu. »

Le paragraphe 73, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 71 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 73 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 75 (voir historique du paragraphe 75) et le paragraphe 71 a été renuméroté paragraphe 73, et amendé en remplaçant, à la fin du paragraphe, les mots « comme n'étant pas prévu par la Convention » par « comme étant un gain imprévu », par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 71 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 48 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 48 du Projet de Convention de 1963 a

été amendé et renuméroté paragraphe 71 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 48 se lisait comme suit :

> « 48. Lorsque l'État en question conclut une Convention avec un État qui applique le système de l'exemption, le dégrèvement consenti au contribuable ne sera pas limité, puisque l'autre État devra consentir l'exemption quel que soit le montant de l'impôt éventuellement perçu par l'État de la source. En revanche, lorsque l'autre État applique le système de l'imputation, le bénéfice du dégrèvement se trouvera perdu pour le contribuable si cet État ne déduit que le montant de l'impôt perçu par l'État de la source. En outre, le Trésor de l'autre État obtient, du fait de ces dégrèvements, un avantage que l'on peut considérer comme n'étant pas prévu par la Convention. »

Paragraphe 74 : Remplacé le 29 avril 2000 quand le paragraphe 74 a été supprimé et un nouveau paragraphe 74 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base d'un autre rapport intitulé « Crédits d'impôt fictif — Un réexamen de la question » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 74 se lisait comme suit :

> « 74. Si les deux États veulent que le bénéfice des dégrèvements consentis aux contribuables dans l'État de la source leur soit préservé, il leur faudra prévoir une dérogation au paragraphe 2 de l'article 23 A ou à l'article 23 B. »

Le paragraphe 74, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 72 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 74 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 76 (voir historique du paragraphe 76) et le paragraphe 72 a été renuméroté paragraphe 74 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 72 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 49 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 49 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 72 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 49 se lisait comme suit :

> « 49. Si les deux États contractants veulent que le bénéfice des dégrèvements consentis aux contribuables dans l'État de la source ne soit pas perdu, il leur faudra prévoir une dérogation à l'article 23(A), paragraphe 2, et à l'article 23(B). »

Paragraphe 75 : Remplacé le 29 avril 2000 quand le paragraphe 75 a été supprimé et un nouveau paragraphe 75 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base d'un autre rapport intitulé « Crédits d'impôt fictif — Un réexamen de la question » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 75 se lisait comme suit :

> « 75. A cet effet, plusieurs formules peuvent être utilisées, par exemple :
>
> *a)* l'État de la résidence accorde l'imputation du montant de l'impôt que l'État de la source pourrait percevoir suivant sa législation générale, ou de ce montant réduit conformément aux dispositions de la Convention (par exemple, limitations de taux prévues aux articles 10 et 11 pour les dividendes et les intérêts), alors même que l'État de la source, en tant que pays en développement, a renoncé à tout ou partie de cet impôt en vertu

de dispositions particulières tendant à promouvoir le développement économique ;

b) en contrepartie de la perte budgétaire acceptée par le pays en développement en réduisant de manière générale son impôt à la source, l'État de résidence consent à imputer sur son propre impôt un crédit (partiellement fictif) fixé à un taux supérieur ;

c) l'État de la résidence exempte les revenus qui ont bénéficié d'incitations fiscales dans le pays en développement.

Les États contractants restent libres de rechercher d'autres formules lors de négociations bilatérales. »

Le paragraphe 75, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 73 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 75 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 77 (voir historique du paragraphe 77) et le paragraphe 73 a été renuméroté paragraphe 75 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 73 du Modèle de Convention de 1977 correspondait aux paragraphes 50 et 51 du Projet de Convention de 1963. Les paragraphes 50 et 51 du Projet de Convention de 1963 ont étés amendés et inclus dans le paragraphe 73 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, les paragraphes 50 et 51 se lisaient comme suit :

« 50. À cet effet, on pourrait entre autres, dans le cas d'un revenu qui a fait l'objet d'un dégrèvement (tax-spared income), appliquer la méthode de l'exemption, comme il est indiqué au paragraphe 48. Pour couvrir les cas spéciaux il est déjà proposé au paragraphe 2 de l'article 23(A) une dérogation à la règle de l'exemption par application du système de l'imputation ; on pourrait donc accepter dans ces cas une dérogation à la règle de l'imputation en appliquant le système de l'exemption. Il serait aussi possible d'adopter le système dit «imputation pour dégrèvement d'impôt» (matching credit). Selon cette méthode, l'État de la résidence déduit de son propre impôt un montant correspondant à l'impôt qui aurait été perçu dans l'État de la source si celui-ci n'avait pas consenti de dégrèvement. Pour que ce système donne des résultats satisfaisants, il faut que l'État de la source soit en mesure de notifier à l'État de la résidence le montant de l'impôt qu'il aurait perçu en l'absence de dégrèvement.

51. Les États Membres restent libres de décider, dans ces cas, s'il convient de prévoir des dérogations à la règle de l'imputation ordinaire et, dans l'affirmative, la forme que les dérogations doivent revêtir et les conditions préalables qui devraient être remplies. »

Paragraphe 76 : Remplacé le 29 avril 2000 quand le paragraphe 76 a été supprimé et un nouveau paragraphe 76 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base d'un autre rapport intitulé « Crédits d'impôt fictif — Un réexamen de la question » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 76 se lisait comme suit :

« 76. Si un État contractant accepte d'encourager particulièrement les investissements dans l'autre État en développement, les clauses ci-avant seront généralement assorties de garanties pour l'investisseur, c'est-à-dire que la Convention limitera les taux des impôts pouvant être prélevés dans l'État de la source sur les dividendes, intérêts et redevances. »

Le paragraphe 76, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 74 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 76 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 78 (voir historique du paragraphe 78) et le paragraphe 74 a été renuméroté paragraphe 76 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 74 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 77 : Remplacé le 29 avril 2000 quand le paragraphe 77 a été supprimé et un nouveau paragraphe 77 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base d'un autre rapport intitulé « Crédits d'impôt fictif — Un réexamen de la question » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 77 se lisait comme suit :

> « 77. Par ailleurs, des restrictions dans le temps, ou délais, peuvent être prévus pour l'application des avantages cités dans les formules *a*), et éventuellement *c*), ci-dessus : l'imputation élargie (ou l'exemption) peut être accordée seulement en contrepartie d'incitations appliquées temporairement dans les pays en développement, ou bien seulement pour les investissements effectués ou les contrats conclus dans le futur (par exemple à partir de l'entrée en vigueur de la Convention) ou encore pour une période de temps déterminée. »

Le paragraphe 77, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 75 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 77 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 79 (voir historique du paragraphe 79) par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 77 a été déplacé avec ce paragraphe et le paragraphe 75 a été renuméroté paragraphe 77.

Le paragraphe 75 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 78 : Remplacé le 29 avril 2000 quand le paragraphe 78 a été supprimé et un nouveau paragraphe 78 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base d'un autre rapport intitulé « Crédits d'impôt fictif — Un réexamen de la question » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 78 se lisait comme suit :

> « 78. Il existe donc un grand choix de solutions à ce problème. L'effet concret des clauses en question peut d'ailleurs varier aussi suivant d'autres éléments comme par exemple le montant à comprendre dans le revenu imposable dans l'État de résidence (formules *a*) et *b*) ci-dessus) : il peut s'agir du revenu net recueilli (après déduction de l'impôt effectivement payé dans l'État de la source) ou de ce revenu net majoré (*grossed up*) d'un montant correspondant soit à l'impôt effectivement payé dans l'État de la source ou à celui qui aurait pu être prélevé suivant la Convention (taux prévu à l'article 10 ou 11), soit encore à l'impôt que l'État de la résidence consent à imputer. »

Le paragraphe 78, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 76 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 76 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 78 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 76 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 78.1 : Ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000, sur la base d'un autre rapport intitulé « Crédits d'impôt fictif — Un réexamen de la question » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997).

Paragraphe 79 : Correspond au paragraphe 77 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 77 a été renuméroté paragraphe 79 et le titre qui précédait le paragraphe 77 a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 77 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 80 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 81 : Amendé le 15 juillet 2014, en changeant la référence, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 81 se lisait comme suit :

> « 81. La *Suisse* se réserve le droit de ne pas appliquer les règles édictées au paragraphe 32 dans les cas où un conflit de qualification résulterait d'une modification du droit interne de l'État de la source postérieure à la signature d'une convention. »

Le paragraphe 81 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 82 : Supprimé, ainsi que le titre qui le précédait, le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 82 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

> « *Réserves sur l'Article*
>
> 82. Le *Portugal* réserve sa position sur le paragraphe 4 de l'article 23 A. »

Le paragraphe 82 a été ajouté, ainsi que le titre qui le précédait, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 24 CONCERNANT LA NON-DISCRIMINATION

Observations générales

1. Cet article traite de l'élimination de la discrimination fiscale dans certaines situations précises. Tous les systèmes fiscaux intègrent des distinctions légitimes fondées, par exemple, sur des différences d'assujettissement à l'impôt ou de capacités contributives. Les dispositions de l'article sur la non-discrimination visent à trouver un juste équilibre entre la nécessité d'empêcher une discrimination injustifiée et celle de tenir compte de ces distinctions légitimes. C'est pourquoi il convient de ne pas étendre indûment la portée de cet article à la discrimination dite « indirecte ». Par exemple, alors que le paragraphe 1, qui traite de la discrimination sur la base de la nationalité, empêcherait une différence de traitement constituant véritablement une forme de discrimination déguisée fondée sur la nationalité, comme le fait de soumettre des personnes à un régime différent selon qu'elles détiennent ou non, ou qu'elles sont habilitées à obtenir, un passeport émis par l'État, on ne pourrait nullement soutenir que les non-résidents d'un État donné comprennent principalement des personnes qui ne sont pas des nationaux de cet État pour conclure qu'une différence de traitement fondée sur la résidence constitue indirectement aux fins de ce paragraphe une distinction fondée sur la nationalité.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

2. De plus, les dispositions de l'article ne peuvent être interprétées comme assurant le traitement dit de la « nation la plus favorisée ». Si un État a conclu une convention bilatérale ou multilatérale qui accorde des avantages fiscaux aux nationaux ou aux résidents de l'autre État ou des autres États signataires de cette convention, les nationaux ou résidents d'un État tiers qui n'est pas signataire de cette convention ne peuvent réclamer ces avantages en vertu d'une disposition sur la non-discrimination incluse dans une convention fiscale conclue entre cet État tiers et le premier État. Les conventions fiscales étant basées sur le principe de réciprocité, un avantage fiscal accordé par un État contractant, en vertu d'une convention bilatérale ou multilatérale, à un national ou résident d'un autre État qui est partie à cette convention en raison d'une relation économique spéciale entre ces États ne peut être réclamé par un national ou un résident d'un État tiers en vertu d'une disposition sur la non-discrimination incluse dans une convention fiscale conclue entre le premier État et cet État tiers.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

3. Les différentes dispositions de l'article 24 empêchent les différences de régime fiscal qui se fondent uniquement sur certaines raisons spécifiques (par exemple, la nationalité pour le paragraphe 1). Ainsi, pour que ces paragraphes soient applicables, les autres aspects pertinents doivent être identiques. Les dispositions de l'article utilisent différentes formulations à cet effet (par exemple « qui se trouvent dans la même situation » aux paragraphes 1 et 2 ; « qui exercent la même activité » au paragraphe 3 ; « entreprises similaires » au paragraphe 5). En outre, alors que cet article cherche à éliminer les distinctions qui sont uniquement fondées sur certaines raisons, il ne vise nullement à ce que les nationaux d'autres États, les non-résidents, les entreprises d'autres États ou les entreprises nationales détenues ou contrôlées par des non-résidents bénéficient d'un régime fiscal plus avantageux que celui des nationaux, résidents ou entreprises nationales détenues ou contrôlées par des résidents (voir, par exemple, le paragraphe 34 ci-dessous).

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

4. Enfin, comme le montre le paragraphe 79 ci-dessous, les dispositions de l'article doivent être interprétées en relation avec les autres articles de la Convention, de telle manière que l'on ne puisse considérer que les mesures prescrites ou expressément autorisées par les dispositions de ces articles violent les dispositions de l'article, même si elles s'appliquent uniquement par exemple aux paiements au bénéfice des non-résidents. À l'inverse, cependant, le fait qu'une mesure ne constitue pas une violation des dispositions de l'article ne signifie pas que cette mesure est autorisée par la Convention puisque cette mesure peut contrevenir à d'autres articles de la Convention.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 1

5. Ce paragraphe pose le principe qu'en matière fiscale les discriminations fondées sur la nationalité sont interdites et que, sous condition de réciprocité, les nationaux d'un État contractant ne peuvent pas être traités moins favorablement dans l'autre État contractant que les propres nationaux de ce dernier État qui se trouvent dans la même situation.

C (24)

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

6. Il est important de savoir que le principe de non-discrimination sous des appellations différentes et avec une portée plus ou moins large, s'appliquait dans les relations fiscales internationales bien avant l'apparition, à la fin du XIX^{e} siècle, des conventions de double imposition de type classique. On relève en effet dans un grand nombre d'accords de différentes natures (conventions consulaires ou d'établissement, traités d'amitié, de commerce, etc.) conclus

notamment au XIX[e] siècle par les États en vue de renforcer ou d'étendre la protection diplomatique de leurs nationaux, où qu'ils résident, des clauses par lesquelles chacun des deux États contractants s'engage à accorder l'égalité de traitement avec ses ressortissants aux ressortissants de l'autre État. Le fait que ces clauses aient, par la suite, été reprises dans les conventions de double imposition n'a modifié en rien la raison d'être et la portée qu'elles avaient à l'origine. Le texte du paragraphe 1 prévoit que le champ d'application de ce paragraphe n'est pas limité par l'article 1 aux seuls nationaux qui sont résidents d'un État contractant, mais s'étend au contraire à tous les nationaux de chacun de ces États, qu'ils soient ou non résidents d'un État contractant. Autrement dit, tous les nationaux d'un État contractant sont en droit d'invoquer, auprès de l'autre État contractant, le bénéfice de cette disposition. Il en est ainsi, en particulier, pour ceux de ces nationaux qui ne sont pas résidents de l'un de ces deux États, mais au contraire d'un État tiers.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

7. L'expression « se trouvant dans la même situation » doit s'entendre de contribuables (personnes physiques, personnes morales, sociétés de personnes et associations) placés, au regard de l'application de la législation et de la réglementation fiscales de droit commun, dans des circonstances de droit et de fait analogues. L'expression « notamment au regard de la résidence » vise à préciser que la résidence du contribuable est l'un des éléments entrant en ligne de compte lorsqu'il s'agit de déterminer si des contribuables se trouvent dans la même situation. La seule expression « se trouvant dans la même situation » permettrait de conclure qu'un contribuable qui est résident d'un État contractant et un contribuable non résident de cet État ne se trouvent pas dans la même situation. En fait, l'expression « notamment au regard de la résidence » ne figurait ni dans le Projet de Convention de 1963 ni dans le Modèle de Convention de 1977. Mais les pays membres, dans leur application et leur interprétation de l'expression « se trouvant dans la même situation », ont systématiquement estimé que la résidence du contribuable devait être prise en compte. Lors de la révision du Modèle de Convention, le Comité des affaires fiscales a considéré qu'une référence explicite à la résidence des contribuables constituerait une clarification utile puisqu'une telle référence permettrait d'éviter toute incertitude éventuelle quant à l'interprétation à donner, à cet égard, à l'expression « se trouvant dans la même situation ».

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

8. Ainsi, lors de l'application du paragraphe 1, la question sous-jacente est de savoir si deux personnes résidentes dans le même État sont traitées de façon différente au seul motif de leur différence de nationalité. En conséquence, si un État contractant établit une distinction entre ses

nationaux pour l'octroi d'avantages relatifs à leurs charges familiales suivant qu'ils résident ou non sur son propre territoire, cet État ne peut être tenu d'accorder aux nationaux de l'autre État qui ne résident pas sur son territoire le traitement qu'il réserve à ses résidents nationaux, mais il s'oblige à les faire bénéficier du traitement dont profitent ses nationaux qui résident dans l'autre État. De même, le paragraphe 1 ne s'applique pas lorsqu'un ressortissant d'un État contractant (État R) qui, de plus, réside dans l'État R se voit imposé moins avantageusement dans l'autre État contractant (État S) qu'un ressortissant de l'État S résidant dans un pays tiers (par exemple, sous l'effet de l'application de dispositions destinées à décourager l'utilisation de paradis fiscaux) puisque ces deux personnes ne se trouvent pas placées dans la même situation au regard de leur résidence.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

9. L'expression « dans la même situation » peut parfois faire référence à la situation fiscale de la personne concernée. Tel serait par exemple le cas lorsqu'un pays viendrait à appliquer à ses nationaux, ou à certains d'entre eux, un assujettissement plus complet que celui appliqué aux personnes qui ne sont pas des nationaux de cet État (c'est d'ailleurs là une des caractéristiques du système fiscal des États-Unis). Dans la mesure où un tel traitement n'est pas lui-même en violation du paragraphe 1, l'on ne pourra alléguer que des personnes qui ne sont pas des nationaux de cet État se trouvent dans la même situation que ses nationaux aux fins de l'application des autres dispositions de la législation fiscale de cet État à l'égard desquelles l'assujettissement partiel ou intégral d'un contribuable est un facteur pertinent (par exemple, dans le cas de l'octroi d'abattements personnels).

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

10. De même, les dispositions du paragraphe 1 n'impliquent pas qu'un État accordant des avantages fiscaux spéciaux à ses propres organismes ou services publics en raison de leur nature soit tenu de faire bénéficier des mêmes avantages les organismes et services publics de l'autre État.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

11. Elles n'impliquent pas non plus qu'un État accordant des avantages fiscaux spéciaux à des établissements privés n'ayant pas un but lucratif et dont l'activité s'exerce pour des fins d'utilité publique qui lui sont propres, soit tenu de faire bénéficier des mêmes avantages les établissements similaires dont l'activité n'est pas appelée à lui profiter.

C (24)

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

12. Dans le premier cas, en effet, les immunités fiscales qu'un État accorde à ses propres organismes et services publics trouvent leur justification dans le

fait que ces organismes et services en constituent des parties intégrantes et que leur situation ne peut à aucun moment être comparable à celle des organismes et services publics de l'autre État. Il est toutefois précisé que les personnes morales de droit public exploitant des entreprises de caractère économique ne sont pas visées par cette réserve. En tant qu'elles sont assimilables à des entreprises de droit privé, la disposition du paragraphe 1 leur demeure applicable.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

13. Dans le deuxième cas, les avantages fiscaux dont un État fait bénéficier certains établissements privés n'ayant pas un but lucratif trouvent évidemment leur fondement dans la nature même de l'activité exercée par ces établissements et dans le bénéfice que cet État et ses ressortissants sont appelés à en retirer.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

14. C'est à dessein, d'autre part, que le paragraphe 1 est rédigé sous la forme négative. En prévoyant que les nationaux d'un État contractant ne pourront être soumis dans l'autre État contractant à des impositions ou à des obligations y relatives qui seraient autres ou plus lourdes que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre État contractant se trouvant dans la même situation, ce paragraphe comporte la même force obligatoire que s'il enjoignait aux États contractants d'accorder à leurs nationaux respectifs un même traitement. Mais la clause dont il s'agit ayant essentiellement pour objet de proscrire dans un État les discriminations à l'encontre des nationaux de l'autre État, rien ne s'oppose à ce que le premier État pour des considérations qui lui sont propres ou pour se conformer à une clause particulière stipulée dans une convention de double imposition, telle notamment que l'obligation que les bénéfices des établissements stables soient imposés conformément à l'article 7, accorde certains aménagements ou facilités à des personnes ayant une nationalité étrangère et dont ne profitent pas ses propres nationaux. Tel qu'il est rédigé, le paragraphe 1 n'y fera pas obstacle.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

15. Sous la réserve de cette remarque, les mots « ... ne sont soumis à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde... » signifient que l'impôt appliqué aux nationaux et aux étrangers se trouvant dans une situation identique doit revêtir la même forme, que ses modalités d'assiette et de liquidation doivent être semblables, son taux égal et, enfin, que les formalités relatives à l'imposition (déclaration, paiement, délais, etc.) ne peuvent être plus onéreuses pour les étrangers que pour les nationaux.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

16. En raison du rapport juridique qui s'établit entre une société et l'État sous la loi duquel elle a été formée et qui, à plusieurs égards, s'apparente étroitement à la nationalité des personnes physiques, il a paru possible de ne pas traiter des personnes morales, sociétés de personnes et associations dans une disposition spéciale et de les confondre sous un même vocable avec les personnes physiques au paragraphe 1. Ce résultat découle de la définition du terme « national » à l'alinéa *g*) du paragraphe 1 de l'article 3.

(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

17. En vertu de cette définition, toute personne morale, telle qu'une société, « national d'un État contractant » signifie une personne morale « constituée conformément à la législation en vigueur dans cet État contractant ». Une société est généralement constituée conformément à la législation en vigueur de l'État ou elle a été constituée ou enregistrée. Cependant, en vertu de la législation en vigueur dans de nombreux pays, la constitution ou l'enregistrement constitue le critère, ou l'un des critères, permettant de déterminer la résidence des sociétés aux fins de l'article 4. Étant donné que le paragraphe 1 de l'article 24 interdit les différences de traitement fondées sur la nationalité, mais uniquement pour des personnes ou des entités « dans la même situation, notamment au regard de leur résidence », il est important de distinguer, aux fins de ce paragraphe, entre une différence de traitement qui se baserait uniquement sur la nationalité et une différence de traitement liée à d'autres critères, en particulier la résidence. Comme il a été précisé aux paragraphes 7 et 8 ci-dessus, le paragraphe 1 n'interdit une discrimination que si celle-ci est fondée sur la différence de nationalité et exige que tous les autres facteurs pertinents soient identiques, y compris la résidence de l'entité. La différence de traitement entre résidents et non-résidents est une caractéristique fondamentale des divers systèmes fiscaux et des conventions fiscales ; lorsque l'article 24 est lu dans le contexte des autres articles de la Convention qui, pour la plupart, prévoient un traitement fiscal différent pour les résidents et les non-résidents, il apparaît clairement que deux sociétés qui ne sont pas résidentes du même État aux fins de la Convention (en vertu des règles de l'article 4) ne se trouvent généralement pas dans une même situation aux fins du paragraphe 1.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

C (24)

18. Bien que les sociétés résidentes et les sociétés non résidentes ne se trouvent généralement pas dans la même situation aux fins du paragraphe 1, il est clair, cependant, que ce n'est pas le cas lorsque la résidence n'a absolument aucune pertinence eu égard à la différence de traitement en question.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

19. Les exemples suivants illustrent ces principes.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

20. Exemple 1 : En vertu de la législation fiscale de l'État A, les sociétés qui y sont constituées ou qui y ont leur siège de direction effective en sont des résidents. La convention fiscale État A — État B est identique au Modèle de Convention fiscale. La législation nationale de l'État A prévoit que les dividendes versés à une société constituée dans ce pays par une autre société également constituée dans ce même pays sont exonérés d'impôt. Étant donné qu'une société constituée dans l'État B ayant son siège de direction effective dans l'État A serait résidente de l'État A aux fins de la Convention État A — État B, le fait que les dividendes qui lui seraient versés par une société constituée dans l'État A ne pourraient profiter d'une telle exonération, même si la société bénéficiaire se trouvait dans la même situation qu'une société constituée dans l'État A au regard de sa résidence, constituerait une violation du paragraphe 1 en l'absence d'autres différences de situation pertinentes.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

21. Exemple 2 : En vertu de la législation fiscale de l'État A, les sociétés qui y sont constituées en sont des résidents et celles qui sont constituées dans un autre pays ne le sont pas. La convention fiscale État A — État B est identique au Modèle de Convention fiscale, sauf que le paragraphe 3 de l'article 4 prévoit que lorsqu'une personne morale est un résident des deux États en vertu de cet article, elle est considérée comme un résident de l'État où elle a été constituée. La législation nationale de l'État A prévoit que les dividendes versés à une société constituée dans ce pays par une autre société également constituée dans ce même pays sont exonérés d'impôt. Le paragraphe 1 n'étend pas ce traitement aux dividendes versés à une société constituée dans l'État B. Même si deux sociétés recevant de tels dividendes, l'une constituée dans l'État A et l'autre dans l'État B, sont traitées différemment, elles ne se trouvent pas dans une même situation au regard de leur résidence et ceci constitue alors un facteur pertinent (ce que l'on peut déduire, par exemple, du paragraphe 5 de l'article 10, qui interdirait une imposition ultérieure des dividendes versés par une société non résidente mais non celle de dividendes versés par une société résidente).

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

22. Exemple 3 : En vertu de la législation fiscale de l'État A, les sociétés qui y sont constituées en sont des résidents. La législation fiscale de l'État B prévoit que les sociétés qui y ont leur siège de direction effective en sont des résidents. La convention fiscale État A — État B est identique au Modèle de Convention fiscale. La législation fiscale de l'État A prévoit qu'une société non résidente qui est résidente d'un État avec lequel l'État A n'a pas signé de

convention prévoyant l'échange de renseignements fiscaux est soumise à un impôt annuel égal à 3% de la valeur de ses actifs immobiliers et non à un impôt sur les revenus nets issus de ces actifs. Une société constituée dans l'État B mais qui est résidente d'un État avec lequel l'État A n'a pas signé de convention permettant un tel échange ne pourra arguer que le paragraphe 1 interdit que l'État A lui applique cet impôt de 3% du fait qu'elle se trouverait ainsi traitée différemment d'une société constituée dans ce même État A. Dans un tel cas, cette société ne se trouverait pas dans la même situation, au regard de sa résidence, qu'une société constituée dans l'État A et cette résidence serait pertinente (par exemple afin d'accéder aux informations nécessaires pour contrôler le revenu net tiré de biens immobiliers par un contribuable non résident).

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

23. Exemple 4 : En vertu de la législation fiscale de l'État A, les sociétés qui y sont constituées en sont des résidents et celles qui sont constituées dans un autre pays ne le sont pas. La convention fiscale État A — État B est identique au Modèle de Convention fiscale, sauf que le paragraphe 3 de l'article 4 prévoit que lorsqu'une personne morale est un résident des deux États en vertu de cet article, elle sera considérée comme un résident de l'État où elle a été constituée. En vertu de la législation de l'État A s'appliquant aux prélèvements sur salaires, toutes les sociétés employant des salariés résidents sont soumises à un prélèvement sur salaires qui n'établit aucune distinction fondée sur la résidence de l'employeur ; cependant, seules celles constituées dans cet État A peuvent prétendre à un taux de prélèvement inférieur. Dans ce cas, le fait qu'une société constituée dans l'État B n'ait pas la même résidence qu'une société constituée dans l'État A aux fins de la convention A — B n'a aucune pertinence au regard des différents taux d'imposition appliqués en vertu de la législation s'appliquant aux prélèvements sur salaires et cette différence de traitement constituerait une violation du paragraphe 1 en l'absence d'autres différences de situation pertinentes.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

24. Exemple 5 : En vertu de la législation fiscale de l'État A, les sociétés qui y sont constituées ou qui y ont leur siège de direction effective sont résidentes de cet État et celles qui ne satisfont pas à l'une ou l'autre de ces conditions ne le sont pas. En vertu de la législation fiscale de l'État B, les sociétés constituées dans cet État en sont résidentes. La convention fiscale État A — État B est identique au Modèle de Convention fiscale, sauf que le paragraphe 3 de l'article 4 prévoit que lorsqu'une personne morale est un résident des deux États contractants en vertu du paragraphe 1 du même article, elle sera considérée comme un résident uniquement de l'État où elle a été constituée. La législation fiscale de l'État A dispose en outre que les sociétés qui y sont

constituées et qui y ont leur siège de direction effective sont autorisées à consolider leurs revenus aux fins de l'imposition dans la mesure où elles font partie d'un groupe de sociétés ayant des actionnaires communs. La société X, constituée dans l'État B, appartient au même groupe que deux autres sociétés constituées dans l'État A et toutes ont un siège de direction effective dans l'État A. N'ayant pas été constituée dans l'État A, la société X n'est pas autorisée à consolider ses revenus avec ceux des deux autres sociétés.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

25. Dans un tel cas, même si la société X est un résident de l'État A en vertu de la législation fiscale de cet État, elle n'est pas un résident de l'État A aux fins du paragraphe 3 de l'article 4 de la Convention. Sa situation au regard de la résidence sera donc différente de celle des autres sociétés du groupe ; ainsi, le paragraphe 1 ne l'autorisera pas à bénéficier des avantages d'une consolidation, même si cette différence de traitement résulte du fait que la société X n'a pas été constituée dans l'État A. La résidence de la société X est de toute évidence pertinente quant aux avantages d'une consolidation puisque certaines dispositions de la Convention, tels les articles 7 et 10, interdisent à l'État A d'imposer certains types de revenus tirés par la société X.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

26. Un certain nombre d'États ont conclu à New York, le 28 septembre 1954, une Convention destinée à améliorer la situation des apatrides. L'article 29 de cette Convention prescrit de faire application à ces derniers d'un traitement national. Parmi les signataires de l'accord, on relève plusieurs pays membres de l'OCDE.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

27. Il faut reconnaître cependant que les dispositions du paragraphe 2 permettent, dans une convention bilatérale, d'accorder le bénéfice de l'assimilation aux nationaux aux apatrides qui, parce qu'ils se trouvent dans l'une des situations visées au paragraphe 2 de l'article premier de la Convention du 28 septembre 1954 susvisée, ne sont pas couverts par celle-ci. Tel est principalement le cas d'une part, des personnes bénéficiaires, lors de la signature de cette Convention, d'une protection ou d'une assistance de la part d'un organisme ou d'une institution des Nations Unies autre que le Haut Commissariat pour les réfugiés, d'autre part, des personnes résidentes d'un pays et considérées comme ayant les droits et les obligations attachés à la possession de la nationalité de ce pays.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

28. Le paragraphe 2 tend à limiter la portée de la clause d'égalité de traitement avec les nationaux d'un État contractant aux seuls apatrides qui sont des résidents de cet État ou de l'autre État contractant.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

29. En excluant ainsi ceux des apatrides qui ne sont résidents ni de l'un ni de l'autre État, une telle clause permet d'éviter que ces personnes ne soient privilégiées dans un État par rapport aux nationaux de l'autre État.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

30. Toutefois, si des États considéraient comme souhaitable, dans leurs relations bilatérales, d'étendre la portée du paragraphe 2 à tous les apatrides, qu'ils soient ou non résidents d'un État contractant, en sorte que ces personnes bénéficient dans tous les cas du traitement le plus favorable accordé aux nationaux de l'État considéré, il leur suffirait pour cela de retenir le texte suivant, qui ne comporte pas la condition de résidence dans un État contractant :

> Nonobstant les dispositions de l'article 1, les apatrides ne sont soumis dans un État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet État qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

31. Certains États peuvent estimer que les dispositions du paragraphe 2 sont trop libérales en tant qu'elles permettent aux apatrides résidents d'un État de se prévaloir de l'égalité de traitement non seulement dans l'autre État, mais également dans l'État de résidence et de bénéficier ainsi dans cet État notamment des dispositions des conventions de double imposition qu'il a conclues avec des États tiers. Les États qui souhaitent écarter cette dernière conséquence ont la liberté de modifier le paragraphe 2 comme suit :

> Les apatrides qui sont résidents d'un État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet État qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence.

C (24)

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

32. Enfin, il devrait être entendu que la définition de l'apatride à retenir dans une telle clause ne saurait être que celle posée au paragraphe 1 de l'article premier de la Convention du 28 septembre 1954 qui définit l'apatride comme

« une personne qu'aucun État ne considère comme son ressortissant par application de sa législation ».

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

33. Ce paragraphe a pour objet de remédier aux discriminations qui ne sont pas à proprement parler fondées sur une notion de nationalité mais sur le lieu même d'établissement d'une entreprise. Il intéresse donc indistinctement, quelle que soit leur nationalité, tous les résidents d'un État contractant qui ont des établissements stables dans l'autre État contractant.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

34. Il parait d'abord nécessaire de préciser que la rédaction de la première phrase du paragraphe 3 doit être interprétée en ce sens que ne constitue pas une discrimination le fait, pour des raisons d'ordre pratique, de taxer les personnes non résidentes autrement que les personnes résidentes, à condition qu'il n'en résulte pas, pour les premières, d'imposition plus lourde que pour les secondes. Sous la forme négative qui a été donnée à la disposition dont il s'agit, c'est le résultat seul qui compte, les modalités de l'imposition pouvant être adaptées aux circonstances particulières dans lesquelles elle est établie. Par exemple, le paragraphe 3 n'empêche pas l'application de mécanismes spécifiques utilisés uniquement pour déterminer les bénéfices attribuables à un établissement stable. Le paragraphe doit être lu dans le contexte de la Convention, et en particulier du paragraphe 2 de l'article 7 qui prévoit que les bénéfices attribuables à l'établissement stable sont ceux qu'une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, aurait pu réaliser. Il est clair que les dispositions ou les pratiques administratives qui ont pour objet de déterminer les bénéfices attribuables à un établissement stable dans les conditions requises par le paragraphe 2 de l'article 7 ne peuvent être considérées comme contraires au paragraphe 3, qui est fondé sur le même principe dans la mesure où il requiert que l'imposition de l'établissement stable ne soit pas moins favorable que celle qui s'applique à une entreprise locale exerçant des activités similaires.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

35. Aux termes de la première phrase du paragraphe 3, l'imposition d'un établissement stable n'est pas établie dans l'État considéré d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet État qui exercent la même activité. Le but de cette disposition est de supprimer toute discrimination dans le traitement des établissements stables par rapport aux entreprises résidentes appartenant au même secteur d'activité en ce qui concerne les

impôts assis sur les activités d'entreprise, spécialement les impôts sur les bénéfices des entreprises.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

36. La deuxième phrase du paragraphe 3 précise en outre les conditions dans lesquelles le principe de l'égalité de traitement posé dans la première phrase doit s'appliquer aux personnes physiques résidentes d'un État contractant ayant un établissement stable dans l'autre État contractant. Elle tend essentiellement à éviter que ces personnes n'obtiennent des avantages supérieurs à ceux des résidents grâce au cumul des déductions et abattements personnels pour charges de famille qui leur seraient accordés d'une part, dans l'État dont ils sont résidents par application de la loi interne et, d'autre part, dans l'autre État en vertu du principe de l'égalité de traitement. En conséquence, il laisse à l'État où l'établissement stable est situé, la faculté d'accorder aux personnes intéressées les déductions et avantages personnels dans la proportion du montant des bénéfices de l'établissement stable au montant du revenu global imposable dans l'autre État.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

37. Il est également évident qu'il est nécessaire, aux fins du paragraphe 3, de comparer le traitement fiscal accordé dans un des États contractants à l'établissement stable d'une entreprise de l'autre État contractant avec celui accordé à une entreprise du premier État dont la structure juridique est similaire à celle de l'entreprise à laquelle appartient l'établissement stable. Ainsi, par exemple, le paragraphe 3 n'oblige pas un État à appliquer aux bénéfices d'un établissement stable d'une entreprise exploitée par une personne physique qui est un non-résident le même taux d'imposition que celui qui s'applique à une entreprise de cet État exploitée par une société résidente.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

38. De même, les activités réglementées et non réglementées ne constituent pas une « même activité » aux fins du paragraphe 3. Ainsi, par exemple, le paragraphe 3 n'exigerait pas qu'un établissement stable, dont certaines activités consisteraient à emprunter et à prêter de l'argent sans être pour autant agréé en tant qu'établissement bancaire, soit imposé de façon moins favorable que des établissements bancaires nationaux, du fait qu'il n'exerce pas la même activité. Un autre exemple serait les activités menées par un État ou par ses organismes publics, qui, du fait qu'elles sont contrôlées par cet État, ne sauraient être considérées, aux fins de paragraphe 3, comme étant similaires à celles que mènerait une entreprise d'un État étranger par l'intermédiaire d'un établissement stable.

C (24)

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

39. Quant à la première phrase, l'expérience a montré qu'il était très difficile de définir de manière claire et complète le contenu même du principe d'égalité de traitement, ce qui a entraîné de nombreuses divergences d'opinion à propos des multiples conséquences qu'impliquait ce principe. La principale source des difficultés semble résider dans la nature même de l'établissement stable qui n'est pas une entité juridique distincte mais seulement une partie d'une entreprise ayant son siège dans un autre État. La situation de l'établissement stable est différente de celle d'une entreprise nationale qui constitue un ensemble dont toutes les activités, et les conséquences fiscales qui en découlent, peuvent être pleinement appréhendées dans l'État où elle a son siège. On examine ci-dessous les conséquences de la clause d'égalité de traitement au regard de plusieurs aspects de l'établissement de l'impôt.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

A. *Assiette de l'impôt*

40. Dans le domaine de l'assiette de l'impôt, le principe de l'égalité de traitement entraîne normalement les conséquences suivantes :

a) Il faut accorder aux établissements stables la même faculté qu'aux entreprises résidentes de déduire les charges d'exploitation dont la législation fiscale autorise, en général, la déduction du bénéfice imposable. Cette déduction doit être permise sans autres restrictions que celles également imposées aux entreprises résidentes (voir aussi les paragraphes 33 et 34 des Commentaires sur l'article 7).

b) Il faut accorder aux établissements stables les mêmes facilités en matière d'amortissements et de provisions. Ils devraient bénéficier sans restriction non seulement des possibilités d'amortissement ouvertes normalement aux entreprises (amortissements linéaire et dégressif), mais encore des régimes spéciaux existant dans un certain nombre de pays (amortissements massifs, accélérés, etc.). S'agissant de provisions, il importe de noter qu'elles sont parfois autorisées à d'autres fins que la compensation — conformément aux principes de la comptabilité commerciale — des dépréciations d'éléments d'actif, de frais ou de pertes qui ne sont pas encore réalisés mais que les circonstances rendent probables dans un avenir prochain. C'est ainsi que, dans certains pays, les entreprises ont la possibilité de constituer, par prélèvement sur le bénéfice imposable, des provisions ou « réserves » d'investissement. Lorsque ces provisions ou réserves sont autorisées pour l'ensemble des entreprises, ou bien pour toutes les entreprises d'un secteur d'activité déterminé, elles doivent, sous les mêmes conditions, normalement bénéficier aux entreprises non résidentes pour leurs

établissements stables situés dans l'État considéré, pour autant, par conséquent, que les activités correspondant à ces provisions ou réserves soient imposables dans cet État.

c) Il faut accorder aux établissements stables la faculté, admise dans la plupart des pays pour les entreprises résidentes, de reporter un déficit d'exploitation constaté à la clôture d'un exercice sur les résultats des exercices suivants ou précédents dans la limite d'une certaine période de temps (par exemple 5 ans). Il est à peine besoin de préciser que dans le cas des établissements stables, c'est le déficit résultant de leur exploitation propre qui pourra donner lieu à report.

d) Il faut appliquer aux établissements stables les mêmes règles qu'aux entreprises résidentes en ce qui concerne la taxation des plus-values réalisées lors de la cession, en cours ou en fin d'exploitation, d'éléments d'actif.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

41. Comme il est clairement indiqué à l'alinéa c) ci-dessus, le principe d'égalité de traitement du paragraphe 3 ne s'applique qu'à l'imposition des seules activités de l'établissement stable. Ce principe se limite donc à une comparaison entre les règles régissant l'imposition des activités propres à un établissement stable et celles s'appliquant aux activités d'entreprise similaires menées par une entreprise résidente indépendante. Il ne s'étend pas aux règles qui tiennent compte des relations qu'une entreprise peut entretenir avec d'autres entreprises (par exemple les règles autorisant la consolidation, le transfert des pertes ou les transferts en franchise d'impôt d'actifs entre sociétés ayant les mêmes propriétaires), celles-ci ne portant pas sur l'imposition des activités d'entreprise propres à une entreprise qui seraient similaires à celles d'un établissement stable, mais plutôt sur l'imposition d'une entreprise résidente en tant que partie intégrante d'un groupe d'entreprises associées. De telles règles permettent souvent de garantir ou de faciliter le respect des obligations fiscales et l'administration fiscale au sein d'un groupe national. Il s'ensuit donc que le principe d'égalité de traitement n'est pas applicable. Pour les même raisons, les règles relatives à la distribution des bénéfices d'une entreprise résidente ne pourront être étendues à un établissement stable en vertu du paragraphe 3 du fait qu'elles ne concernent pas les activités d'entreprise dudit établissement (voir le paragraphe 59 ci-dessous).

C (24)

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42. En outre, il est évident que, dans le cas de transferts d'un établissement stable à son siège (ou vice versa), l'application de règles en matière de prix de transfert fondées sur le principe de pleine concurrence ne pourra être

considérée comme une violation du paragraphe 3 et ce même si lesdites règles ne s'appliquent pas aux transferts au sein d'une entreprise de l'État contractant où est situé ledit établissement. En effet, l'application du principe de pleine concurrence pour la détermination des bénéfices attribuables à un établissement stable est prescrite par le paragraphe 2 de l'article 7 et ledit paragraphe fait partie intégrante du contexte dans lequel doit être lu le paragraphe 3 de l'article 24 ; en outre, étant donné que l'article 9 autorise l'application du principe de pleine concurrence aux transferts entre une entreprise nationale et une entreprise étrangère associée, l'on ne peut considérer que son application au cas d'un établissement stable aboutit à une imposition moins favorable que celle appliquée à une entreprise de l'État contractant où est situé ledit établissement.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

43. Si les règles générales rappelées ci-dessus soulèvent rarement des difficultés au regard du principe de non-discrimination, elles ne constituent pas une liste exhaustive de ses éventuelles conséquences quant à la détermination de la base d'imposition. Il se peut que l'application de ce principe soit moins évidente dans le cas des mesures d'encouragement fiscal mises en œuvre dans la plupart des pays aux prises avec des problèmes de décentralisation industrielle, de développement de régions économiquement en retard ou de promotion d'activités nouvelles nécessaires à l'expansion de l'économie, en vue de faciliter la solution de ces problèmes sous forme d'exonérations, de réductions ou d'autres avantages fiscaux accordés aux entreprises pour leurs investissements qui entrent dans le cadre des objectifs officiels.

(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

44. De telles mesures répondant à des objectifs en relation directe avec l'activité économique proprement dite de l'État considéré, il est juste d'en accorder le bénéfice aux établissements stables des entreprises d'un autre État lié avec le premier État par une convention de double imposition comportant les dispositions de l'article 24, dès lors que leur est reconnu le droit d'exercer une activité d'entreprise dans cet État, en vertu soit de sa législation, soit d'un accord international (traité de commerce, d'établissement, etc.) conclu entre les deux États.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

45. Il convient de noter, cependant, que si les entreprises non résidentes peuvent prétendre dans l'État considéré aux avantages fiscaux dont il s'agit, c'est aux mêmes conditions et charges que les entreprises résidentes. Elles peuvent donc se trouver privées de ces avantages si leurs établissements

stables ne sont pas en mesure de satisfaire ou se refusent à souscrire aux conditions et charges particulières liées à l'attribution de ces avantages.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

46. Par ailleurs, il va de soi que les entreprises non résidentes n'ont pas droit aux avantages fiscaux liés à des activités dont l'exercice est strictement réservé, pour des raisons relevant de l'intérêt national, de la défense nationale, de la protection de l'économie nationale, etc., à des entreprises nationales puisque les entreprises non résidentes ne peuvent exercer de telles activités.

(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

47. Enfin, les dispositions du paragraphe 3 ne sauraient être interprétées comme contraignant un État accordant des avantages fiscaux spécifiques à des organismes à but non lucratif dont les activités s'exercent à des fins d'utilité publique qui lui sont propres, à faire bénéficier des mêmes avantages les établissements stables d'organismes similaires de l'autre État dont les activités ne sont pas exercées exclusivement à des fins d'utilité publique propres au premier État mentionné.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

B. *Régime spécial pour les dividendes encaissés à raison de participations détenues par les établissements stables*

48. Dans de nombreux pays, il existe des règles particulières d'imposition des dividendes distribués entre sociétés (régime des filiales et des sociétés mères, *Schachtelprivileg*, règle *non bis in idem*). La question se pose de savoir si un tel régime doit, par l'effet des dispositions du paragraphe 3, bénéficier également aux établissements stables pour les dividendes des participations faisant partie de leur actif.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

49. Sur ce point, les opinions divergent. Certains États estiment que le bénéfice de ces régimes spéciaux doit être accordé aux établissements stables. Ils considèrent que ces régimes ont été instaurés en vue d'éviter la double imposition de bénéfices réalisés par une filiale et distribués à une société mère. En principe, l'impôt sur les bénéfices devrait être prélevé une seule fois au niveau de la filiale dont l'activité a été génératrice des bénéfices considérés. La société mère devrait être exemptée d'impôt sur ces bénéfices lorsqu'elle les reçoit de sa filiale ou, selon la méthode du crédit indirect, devrait bénéficier d'un allégement correspondant à l'imposition supportée par la filiale. Lorsque c'est un établissement stable qui détient ces actions au titre d'un investissement direct, le même principe implique que l'établissement stable recevant les dividendes bénéficie de même du régime spécial, puisque l'impôt

sur les bénéfices a déjà été prélevé auprès de la filiale. D'autre part, il est difficilement concevable, selon cette ligne de pensée, de laisser à l'État où est situé le siège de la société mère le soin d'alléger la double imposition entraînée par une nouvelle imposition dans l'État où est situé l'établissement stable. L'État de la société mère, dans lequel aucune des activités génératrices des bénéfices soumis à double imposition n'a été exercée, exemptera normalement ces bénéfices ou prélèvera un impôt sur les bénéfices qui sera insuffisant pour une imputation double (c'est-à-dire pour l'impôt sur les bénéfices prélevé auprès de la filiale et pour celui prélevé auprès de l'établissement stable). Dans tout cela, il est supposé que les actions détenues par l'établissement stable sont liées effectivement à ses activités. De plus, une autre condition est évidemment que les bénéfices ayant permis la distribution des dividendes aient été effectivement soumis à un impôt sur les bénéfices.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

50. D'autres États estiment au contraire que l'assimilation des établissements stables à leurs entreprises n'entraîne pas obligation d'accorder ces régimes spéciaux aux établissements stables. Plusieurs raisons sont avancées en ce sens. Le but de ces régimes spéciaux est d'éviter une double imposition économique des dividendes et c'est à l'État de résidence de la société bénéficiaire et non pas à l'État de l'établissement stable de supporter la charge de ces régimes parce qu'il est le plus intéressé à l'objectif poursuivi. Une autre raison invoquée concerne la répartition des recettes fiscales entre États. Les pertes de recettes fiscales entraînées, pour un État, par l'application de ces régimes spéciaux sont en partie compensées par l'imposition des dividendes lors de la redistribution par la société qui a bénéficié de ces régimes (impôt retenu à la source sur les dividendes, impôt de l'actionnaire). Par contre, l'État qui accorderait le bénéfice de ces régimes aux établissements stables ne bénéficierait pas d'une telle contrepartie. Un autre argument avancé est que, quand le bénéfice de ces régimes est subordonné à une obligation de redistribution, leur extension aux établissements stables ne serait pas justifiée. Dans ce cas, en effet, l'établissement stable, qui n'est qu'une partie d'une société d'un autre État et qui ne distribue pas de dividende, aurait un régime plus favorable qu'une société résidente. Enfin, les États qui pensent que le paragraphe 3 n'entraîne pas obligation d'étendre ces régimes aux établissements stables invoquent les risques de transfert par les sociétés d'un État de leurs participations dans des sociétés d'un autre État à leurs établissements stables dans cet autre État à seule fin de pouvoir en bénéficier.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

51. Il n'en reste pas moins qu'il peut y avoir des raisons très fondées à la détention et à la gestion de participations par un établissement stable plutôt que par le siège de l'entreprise :

— raisons de nécessité résultant principalement d'une obligation légale ou réglementaire imposant aux établissements bancaires et financiers et aux sociétés d'assurance de maintenir en dépôt dans les pays où s'exercent leurs activités une certaine quantité de valeurs, notamment d'actions, en garantie de leurs engagements ;

— raisons d'opportunité, lorsque les participations en cause concernent des sociétés qui sont en relations d'affaires avec l'établissement stable ou dont le siège social est situé dans le même pays que celui-ci ;

— simples raisons de commodité, qu'explique la tendance actuelle à la déconcentration des tâches de gestion dans les grandes entreprises.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

52. Compte tenu de ces divergences mais aussi de l'existence des situations qui viennent d'être décrites, il conviendrait que les États indiquent l'interprétation qu'ils donnent à la première phrase du paragraphe 3 lors de la conclusion de conventions bilatérales. S'ils le désirent, ils peuvent expliquer leur position, ou la modifier par rapport à leur pratique antérieure, dans un protocole ou tout autre document annexé à la convention.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

53. Dans un tel document, on pourrait aussi prévoir une solution qui tienne compte de l'objection mentionnée ci-dessus selon laquelle l'extension, dans un État A, du régime des participations aux établissements stables de sociétés résidentes d'un autre État B, aboutit à privilégier indûment ces sociétés par rapport aux autres sociétés résidentes du même État dont le siège social détient des participations dans le capital de sociétés résidentes de l'État A, dans la mesure où les dividendes afférents auxdites participations peuvent être rapatriés par les premières sans supporter la retenue à la source, laquelle en revanche est prélevée sur les dividendes distribués aux secondes au taux de 5 ou de 15 pour cent, selon les cas. La neutralité de l'impôt et l'égalité des charges fiscales entre établissements stables et filiales, invoquées par les États intéressés, pourraient être assurées en amendant, dans le cadre de la convention bilatérale entre les États A et B, les dispositions des paragraphes 2 et 4 de l'article 10, de manière à pouvoir prélever dans l'État A l'impôt à la source sur les dividendes payés par des sociétés résidentes de cet État à des établissements stables de sociétés résidentes de l'État B dans les mêmes conditions que s'ils étaient perçus directement par celles-ci, c'est-à-dire directement par leur siège central, soit :

C (24)

— au taux de 5 pour cent pour une participation d'au moins 25 pour cent ;

— au taux de 15 pour cent dans les autres cas.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

54. Au cas où les dividendes payés à des établissements stables ne pourraient pas être taxés à la source dans l'État concerné, à défaut de dispositions appropriées dans sa législation interne, on pourrait accorder aux établissements stables le bénéfice du régime des distributions de dividendes inter-sociétés à condition d'en limiter l'application de telle sorte que l'impôt perçu par l'État de la source des dividendes soit le même, que les dividendes soient perçus par l'établissement stable d'une société résidente de l'autre État ou qu'ils soient reçus directement par cette société.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

C. *Structure et taux de l'impôt*

55. Dans les pays où les entreprises, principalement les sociétés, sont assujetties sur leurs bénéfices à un impôt qui leur est propre, les dispositions du paragraphe 3 soulèvent, au sujet du taux applicable dans le cas des établissements stables, des problèmes spécifiques liés au fait que l'établissement stable n'est qu'une partie d'une entité juridique qui n'est pas sous la juridiction de l'État où l'établissement stable se trouve situé.

(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

56. Lorsque l'imposition des bénéfices réalisés par les sociétés résidentes d'un État donné est calculée d'après un barème de taux progressifs, c'est en principe ce barème de taux qui doit s'appliquer aux établissements stables situés dans cet État. Si l'État de l'établissement stable tient compte des résultats de l'ensemble de la société à laquelle appartient cet établissement pour appliquer le barème de taux progressifs, il ne semble pas que cette règle aille à l'encontre de la règle d'égalité de traitement. Les sociétés résidentes sont en effet soumises au même régime (voir les paragraphes 55, 56 et 79 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B). Les États imposant leurs sociétés de cette façon pourraient donc préciser le régime applicable aux établissements stables dans leurs conventions bilatérales.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

57. Quand un régime d'imposition fondé sur un barème de taux progressifs comporte une règle selon laquelle un taux minimum est applicable aux établissements stables, on ne peut prétendre *a priori* que cette règle va à l'encontre du principe d'égalité de traitement. Les résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle appartient l'établissement stable doivent être pris en compte pour déterminer le taux applicable suivant le barème progressif. Ce

n'est que si le taux minimum est supérieur que les dispositions de la première phrase du paragraphe 3 ne sont pas respectées.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

58. Toutefois, la prise en compte des résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle appartient l'établissement stable pour appliquer, soit un barème de taux progressifs, soit un taux minimum, ne doit pas avoir pour conséquence d'aller à l'encontre du principe de l'entreprise distincte et indépendante suivant lequel le résultat de l'établissement stable doit être déterminé en vertu des dispositions du paragraphe 2 de l'article 7. Le montant minimum de l'impôt à la charge de l'établissement stable dans l'État où il est situé est donc celui qui serait dû s'il constituait une entreprise distincte et indépendante, sans référence aux résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle il appartient. L'État où l'établissement stable est situé peut donc à bon droit appliquer le barème de taux progressifs en vigueur pour les entreprises résidentes aux seuls résultats de l'établissement stable, sans tenir compte des résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle il appartient dans le cas où ces derniers sont inférieurs à ceux de l'établissement stable. Il peut de même imposer les résultats de l'établissement stable à un taux minimum, à condition que ce taux minimum s'applique également aux entreprises résidentes, même si la prise en compte des résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle il appartient aboutissait à une imposition inférieure ou nulle.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

59. Comme un établissement stable ne distribue pas de dividendes du fait de sa nature même, le régime fiscal des distributions effectuées par l'entreprise à laquelle appartient l'établissement stable sort du champ d'application du paragraphe 3 qui se limite à l'imposition des bénéfices découlant des activités de l'établissement stable lui-même, sans s'étendre à l'imposition de l'ensemble de l'entreprise. C'est ce que confirme la seconde phrase du paragraphe 3 qui précise que certaines questions de fiscalité concernant le contribuable propriétaire de l'établissement stable (comme par exemple, les déductions et les abattements) sortent de son champ d'application. Ainsi, les questions liées aux différents systèmes d'intégration de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur les dividendes des actionnaires (par exemple, l'impôt anticipé sur les sociétés « *advance corporate tax* », le précompte mobilier, le calcul du montant du revenu exonéré « *franked income* » et les crédits d'impôt pour dividendes qui leur sont rattachés) sortent du champ d'application de ce paragraphe.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

60. Dans certains États, les bénéfices d'un établissement stable d'une entreprise d'un autre État contractant sont imposés à un taux supérieur à celui qui s'applique aux entreprises de cet État. Cet impôt supplémentaire, parfois dénommé « impôt sur les succursales » (« *branch tax* »), peut s'expliquer par le fait que si une filiale d'une entreprise étrangère réalise les mêmes bénéfices qu'un établissement stable et les distribue par la suite sous la forme de dividendes, un impôt supplémentaire peut alors être prélevé sur ces dividendes conformément au paragraphe 2 de l'article 10. Lorsqu'un tel impôt prend uniquement la forme d'un impôt supplémentaire sur les bénéfices d'un établissement stable, il doit être considéré comme un impôt prélevé sur les bénéfices découlant des activités de l'établissement stable lui-même et non comme un impôt sur l'entreprise en sa qualité de propriétaire de l'établissement stable. Il serait ainsi en contradiction avec le paragraphe 3.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

61. Il convient cependant de distinguer cette situation de celle où un impôt s'appliquerait aux montants déduits, par exemple en qualité d'intérêts, lors du calcul des bénéfices d'un établissement stable (par exemple un impôt sur les intérêts prélevé au niveau de la succursale « *branch level interest tax* ») ; un tel impôt ne serait alors pas prélevé sur l'établissement stable lui-même mais plutôt sur l'entreprise à laquelle les intérêts sont réputés avoir été versés et sortirait ainsi de la portée du paragraphe 3 (compte tenu des circonstances, cependant, d'autres dispositions, telles que celles des articles 7 et 11, pourraient être pertinentes afin de déterminer si un tel impôt est autorisé en vertu de la Convention ; voir à ce sujet la dernière phrase du paragraphe 4).

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

D. Retenue à la source sur les dividendes, intérêts et redevances perçus par un établissement stable

62. Lorsque les établissements stables perçoivent des dividendes, des intérêts ou des redevances, ces revenus tombent, en vertu du paragraphe 4 des articles 10 et 11 et du paragraphe 3 de l'article 12, sous le coup des dispositions de l'article 7 et entrent, par conséquent — sous réserve des observations faites au paragraphe 34 ci-dessus en ce qui concerne les dividendes encaissés à raison de participations détenues par les établissements stables — dans les bénéfices imposables de ces établissements (voir le paragraphe 74 des Commentaires sur l'article 7).

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

63. D'après les Commentaires relatifs aux dispositions précitées des articles 10, 11 et 12 (voir, respectivement, les paragraphes 31, 24 et 20), ces dispositions dispensent l'État de la source (des dividendes, intérêts et

C (24)

redevances encaissés par l'établissement stable) de toute limitation prévue auxdits articles, ce qui implique — et telle est l'interprétation généralement retenue — qu'elles laissent subsister en totalité le droit de l'État de la source, où l'établissement stable est situé, d'appliquer sa retenue au taux plein.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

64. Si cette manière de voir ne pose pas de problème au regard des dispositions du paragraphe 3 de l'article 24, dans le cas des pays où une retenue à la source est prélevée sur l'ensemble des revenus considérés, qu'ils soient versés à des bénéficiaires résidents — dès lors que les établissements stables sont autorisés, comme les entreprises résidentes, à imputer cette retenue sur l'impôt sur les bénéfices dû en vertu de l'article 7 — ou non-résidents (sous réserve des limitations prévues aux articles 10, 11 et 12), il en va autrement lorsque la retenue s'applique exclusivement aux revenus payés à des non-résidents.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

65. Dans ce dernier cas, en effet, la perception de la retenue paraît difficile à concilier avec le principe résultant du paragraphe 3, selon lequel les établissements stables doivent être traités, pour l'imposition des revenus provenant de leur activité ou s'y rattachant normalement — ce qui est reconnu pour les dividendes, intérêts et redevances visés au paragraphe 4 des articles 10 et 11 et au paragraphe 3 de l'article 12 — comme les entreprises résidentes et, par conséquent, soumis exclusivement à l'impôt sur les bénéfices à raison des revenus considérés.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

66. Quoi qu'il en soit, il appartient aux États contractants de régler, le cas échéant, cette difficulté compte tenu de leurs contingences propres, dans le cadre des négociations bilatérales.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

E. L'imputation des impôts étrangers

67. Sur un plan voisin, lorsque des revenus de source étrangère sont compris dans les bénéfices attribuables à un établissement stable, il est justifié, en vertu du même principe, d'accorder à cet établissement stable l'imputation des impôts étrangers afférents à ces revenus, dans le cas où la législation interne accorde cette imputation aux entreprises résidentes.

C (24)

(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

68. Si dans un État contractant (A) où est situé un établissement stable d'une entreprise de l'autre État contractant (B), l'imputation d'impôts prélevés dans un État tiers (C) ne peut être faite qu'en vertu d'une convention, le problème

relève de la question plus générale de l'extension aux établissements stables des clauses d'imputation d'impôt étranger figurant dans les conventions conclues avec des États tiers. Même si l'établissement stable n'est pas une personne et s'il ne peut donc pas bénéficier de ces conventions fiscales, ce problème relève de l'imposition de l'établissement stable. Cette question est examinée ci-dessous dans le cas des dividendes ou des intérêts.

(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

F. Extension aux établissements stables des avantages des clauses d'imputation des conventions de double imposition conclues avec les États tiers

69. Lorsque l'établissement stable dans un État contractant d'une entreprise qui est un résident de l'autre État contractant reçoit des dividendes ou des intérêts provenant d'un État tiers, la question se pose alors de savoir si et dans quelle mesure l'État contractant dans lequel est situé l'établissement stable doit imputer l'impôt non récupérable de l'État tiers.

(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

70. Il y a consensus sur le fait qu'il y a une double imposition dans ces situations et qu'une méthode d'allégement doit être trouvée. La majorité des pays membres sont en mesure d'octroyer l'imputation dans de tels cas soit sur la base de leur droit interne, soit en vertu du paragraphe 3. Les États qui ne peuvent ainsi octroyer l'imputation ou qui désirent clarifier la situation peuvent souhaiter compléter cette disposition dans leur convention avec l'État contractant dont l'entreprise est un résident par une formulation qui permette à l'État de l'établissement stable l'imputation de l'impôt de l'État de la source pour un montant qui n'excède pas celui que les entreprises qui sont résidents de l'État contractant dans lequel l'établissement stable est situé peuvent imputer sur la base de la convention de cet État avec l'État tiers. Dans la mesure où l'impôt non récupérable selon la convention entre l'État tiers et l'État de résidence de l'entreprise qui a un établissement stable dans l'autre État contractant est plus bas que selon la convention entre l'État tiers et l'État contractant de l'établissement stable, seul doit être imputé l'impôt le plus bas perçu dans l'État tiers. Ce résultat pourra être atteint en ajoutant la phrase suivante après la première phrase du paragraphe 3 :

C (24)

> Lorsqu'un établissement stable dans un État contractant d'une entreprise de l'autre État contractant reçoit des dividendes ou intérêts provenant d'un État tiers et que la participation ou la créance génératrice des dividendes ou intérêts se rattache effectivement à cet établissement stable, le premier État accorde un crédit d'impôt à raison de l'impôt payé dans l'État tiers sur les dividendes ou intérêts, selon le cas, en appliquant le taux d'imposition prévu dans la convention concernant les impôts sur le revenu et sur la

fortune entre l'État dont l'entreprise est un résident et l'État tiers. Toutefois, le montant du crédit ne peut excéder le montant qu'une entreprise résidente du premier État peut réclamer en vertu de la convention concernant les revenus et la fortune entre cet État et l'État tiers.

Si la convention prévoit également que d'autres catégories de revenus donnant droit à crédit peuvent être imposées dans l'État d'où elles proviennent (par exemple des redevances, selon certaines conventions), ces dispositions devraient être modifiées afin qu'elles puissent s'y appliquer.

(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

71. Lorsque l'établissement stable situé dans un État contractant d'une entreprise qui est un résident d'un autre État contractant (l'État de résidence) reçoit des dividendes, intérêts ou redevances d'un État tiers (l'État de source) et que, en vertu de la procédure adoptée par l'État de résidence et l'État de source, un certificat d'attestation de domicile est requis par l'État de source afin d'octroyer le taux d'impôt de retenue à la source prévu dans la convention en vigueur entre l'État de source et l'État de résidence, ce certificat doit être délivré par ce dernier État. Quoique ce certificat puisse être utile lorsque l'État de résidence pratique la méthode d'imputation, il ne semble d'aucune utilité lorsque cet État pratique la méthode d'exemption puisque le revenu en provenance de l'État de source n'est alors pas imposé dans l'État de résidence. Mais, dans un tel cas, l'État où est situé l'établissement stable pourrait tirer avantage d'une participation à ce processus de certification dans la mesure où il pourrait alors obtenir des informations utiles aux fins d'un contrôle fiscal. Une autre question qui se pose en relation avec les cas triangulaires est celle des abus. Dans les cas où l'État contractant dont l'entreprise est un résident exonère les bénéfices de l'établissement stable situé dans l'autre État contractant, le danger existe que de telles entreprises transfèrent des actifs tels que des actions, des obligations ou des brevets à des établissements stables dans des États qui prévoient un traitement fiscal particulièrement favorable. Par là, il peut arriver dans certaines circonstances que les revenus qui en proviennent ne soient imposés par aucun des trois États en cause. Pour contrer ces montages qui peuvent être considérés comme abusifs, on peut introduire dans la convention entre l'État dont une entreprise est un résident et l'État tiers (État de la source) une disposition prévoyant que l'entreprise ne peut réclamer les avantages de la convention que lorsque les revenus qui sont obtenus par l'établissement stable situé dans l'autre État sont imposés normalement dans l'État de l'établissement stable.

C (24)

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

72. Il existe, outre le classique cas triangulaire ici traité, d'autres relations triangulaires. Il faut notamment mentionner le cas dans lequel l'État de l'entreprise est également l'État duquel proviennent les revenus attribués à

l'établissement stable situé dans l'autre État (voir également le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 21). Les États peuvent régler les questions qui y sont liées dans le cadre de négociations bilatérales.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 4

73. Ce paragraphe tend à faire échec à une forme particulière de discrimination résultant du fait que, dans certains pays, la déduction des intérêts, redevances et autres frais, admise sans réserve quand le bénéficiaire est un résident, est au contraire limitée ou même interdite quand ce dernier est un non-résident. La même situation peut se présenter dans le domaine de l'impôt sur la fortune, pour les dettes contractées envers un non-résident. Toutefois, la possibilité reste ouverte aux États contractants, dans leurs conventions bilatérales, de modifier cette disposition pour éviter qu'elle ne soit utilisée à des fins d'évasion fiscale.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

74. Le paragraphe 4 n'interdit pas au pays de l'emprunteur d'appliquer ses réglementations nationales sur la sous-capitalisation, dans la mesure où celles-ci sont compatibles avec le paragraphe 1 de l'article 9 ou le paragraphe 6 de l'article 11. Toutefois, si ce régime résulte de réglementations qui ne sont pas compatibles avec lesdits articles et qui ne s'appliquent qu'à des créanciers non-résidents (à l'exclusion des créanciers résidents), l'application de ce régime est interdite par le paragraphe 4.

(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

75. Par ailleurs, le paragraphe 4 n'interdit pas les demandes additionnelles de renseignements concernant les paiements aux non-résidents, celles-ci visant à s'assurer que les mêmes obligations fiscales et contrôles s'appliquent aux paiements aux résidents et aux non-résidents.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 5

76. Ce paragraphe interdit à un État contractant de traiter de façon moins favorable une entreprise résidente dont le capital est détenu ou contrôlé en totalité ou en partie, directement ou indirectement, par un ou plusieurs résidents de l'autre État contractant. Cette disposition et la discrimination qu'elle fait disparaître ont trait seulement à la taxation des entreprises et non à celle des personnes qui détiennent ou contrôlent le capital des entreprises. Elle a donc pour objet d'assurer à des résidents d'un même État un même traitement et non de soumettre les capitaux étrangers, entre les mains des

associés ou actionnaires, à un régime identique à celui qui est appliqué aux capitaux nationaux.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

77. Le paragraphe ne concernant que la seule imposition d'entreprises résidentes et non celle des personnes qui détiennent ou contrôlent leur capital, il s'ensuit qu'il ne saurait être interprété comme élargissant la portée des règles qui tiennent compte des relations qu'une entreprise résidente peut entretenir avec d'autres entreprises résidentes (par exemple les règles autorisant la consolidation, le transfert des pertes ou les transferts en franchise d'impôt d'actifs entre sociétés ayant les mêmes propriétaires). Par exemple, si la législation fiscale d'un État permet à une société résidente de consolider son résultat avec celui d'une société mère résidente, le paragraphe 5 ne peut avoir pour effet de contraindre l'État à autoriser une telle consolidation entre une société résidente et une société mère non résidente. Ceci obligerait à établir une comparaison entre le traitement combiné d'une entreprise résidente et du non-résident propriétaire de son capital avec celui d'une entreprise résidente et du résident propriétaire de son capital, ce qui va bien au-delà de la simple imposition de la seule entreprise résidente.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

78. En outre, du fait que le paragraphe 5 vise à garantir que toutes les sociétés résidentes sont traitées en toute égalité quelles que soient les personnes qui détiennent ou contrôlent leur capital, et non à ce que les distributions aux résidents et aux non-résidents soient soumises au même régime (voir le paragraphe 76 ci-dessus), il s'ensuit que le fait de soumettre une société résidente à une obligation de retenue à la source sur les dividendes qu'elle verse à ses actionnaires non résidents, mais non sur les dividendes qu'elle verse aux actionnaires résidents, ne saurait être considéré comme une violation du paragraphe 5. Dans ce cas, cette différence de traitement ne dépend pas du fait que le capital de la société est détenu ou contrôlé par des personnes non résidentes mais, plutôt, du fait que les dividendes versés aux non-résidents sont imposés de façon différente. Un exemple similaire serait celui d'un État qui imposerait les sociétés résidentes effectuant des distributions au bénéfice de leurs actionnaires indépendamment du fait que ces actionnaires soient résidents ou non, mais qui, afin d'éviter une imposition multiple, n'imposerait pas les distributions effectuées au bénéfice de sociétés liées résidentes elles-mêmes sujettes à l'impôt sur leurs propres distributions. Le fait qu'une telle exonération ne s'applique pas aux distributions au profit de sociétés non résidentes ne devra pas être considéré comme une violation du paragraphe 5. Dans un tel cas, ce n'est pas parce que le capital de la société résidente est détenu ou contrôlé par des non-résidents que cette société est traitée différemment mais bien plutôt

parce que cette société résidente effectue des distributions au profit de sociétés qui, aux termes des dispositions de la Convention, ne peuvent être soumises au même impôt lorsqu'elles redistribuent les dividendes reçus de celle-ci. Dans cet exemple, toutes les sociétés résidentes sont traitées sur un pied d'égalité quelles que soient les personnes qui détiennent ou contrôlent leur capital ; la différence de traitement est limitée aux seuls cas où les distributions sont effectuées dans des conditions où l'impôt sur les distributions pourrait être évité.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

79. Puisque ce paragraphe interdit à l'encontre d'une entreprise résidente toute discrimination qui serait uniquement fondée sur l'identité de qui détient ou contrôle son capital, il ne s'appliquerait pas à première vue aux règles autorisant à traiter différemment une entreprise du simple fait qu'elle verse ou non des intérêts à des créanciers résidents ou non résidents. Ce paragraphe ne concerne pas les règles fondées sur une relation débiteur-créancier, dans la mesure où la différence de traitement qui en résulterait n'est pas elle-même fondée sur le fait que des non-résidents détiennent ou contrôlent, en totalité ou en partie, directement ou indirectement, le capital de l'entreprise. Par exemple, si, en vertu des règles sur la sous-capitalisation de tel ou tel État, une entreprise résidente n'est pas autorisée à déduire les intérêts qu'elle a versés à une entreprise associée non résidente, cette règle ne constituerait pas une violation du paragraphe 5 et ce même si elle était appliquée à des versements d'intérêts effectués au bénéfice d'un créancier qui détiendrait ou contrôlerait le capital de cette entreprise, dans la mesure où le traitement serait le même si ces intérêts avaient été versés au bénéfice d'une entreprise associée non résidente qui ne détiendrait ou ne contrôlerait aucune partie du capital du débiteur. Il est cependant évident qu'une telle réglementation nationale constituerait une violation du paragraphe 4 dans la mesure où des conditions différentes s'appliqueraient alors à la déduction des intérêts selon qu'ils seraient versés à des résidents ou à des non-résidents ; dans un tel cas et aux fins de ce paragraphe, il serait ainsi important de s'assurer que l'application de cette règle est compatible avec les dispositions du paragraphe 1 de l'article 9 ou du paragraphe 6 de l'article 11 (voir le paragraphe 74 ci-dessus). Ceci serait également important aux fins du paragraphe 5 dans le cas de règles sur la sous-capitalisation qui ne s'appliqueraient qu'aux seules entreprises d'un État contractant dont le capital est détenu ou contrôlé, en totalité ou en partie, directement ou indirectement, par des non-résidents. En effet, puisque les dispositions du paragraphe 1 de l'article 9 ou celles du paragraphe 6 de l'article 11 sont parties intégrantes du contexte dans lequel doit être interprété le paragraphe 5 (comme l'exige l'article 31 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*), tout ajustement compatible avec ces dispositions ne pourra être considéré comme

une violation du paragraphe 5.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

80. Au cas où des enquêtes sont effectuées en matière de prix de transfert, presque tous les pays membres considèrent que des demandes additionnelles de renseignements plus lourdes que celles qui sont normalement imposées, ou même un renversement de la charge de la preuve à cet égard, ne constituent pas des mesures discriminatoires au sens de l'article.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 6

81. Ce paragraphe précise que le champ d'application de l'article n'est pas limité par les dispositions de l'article 2. L'article s'applique donc aux impôts de toute nature ou dénomination perçus par ou au profit de l'État, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Observations sur les Commentaires

82. *(Supprimé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)*

83. Les *États-Unis* font observer que leurs ressortissants non résidents ne sont pas dans la même situation que les autres non-résidents, car les États-Unis imposent leurs ressortissants non résidents sur leur revenu mondial.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

84. Au sujet du paragraphe 71, les *Pays-Bas* reconnaissent que les États peuvent vouloir inclure, dans leurs conventions bilatérales, une disposition visant à prévenir l'obtention des avantages de la Convention dans les « cas triangulaires » qui peuvent être considérés comme abusifs. Cependant, la rédaction de telles dispositions devrait toujours être basée sur la constatation que les avantages de la Convention peuvent être obtenus à moins que la situation ne soit abusive. De plus, les Pays-Bas désirent exprimer l'opinion que l'expression « imposés normalement » est trop ambiguë pour pouvoir servir de critère aux fins de la détermination du caractère abusif d'une situation.

C (24)

(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Réserves sur l'article

85. Le *Canada* et la *Nouvelle-Zélande* font une réserve sur cet article.

(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

86. L'*Australie* se réserve le droit de proposer des modifications à l'article afin de confirmer que l'Australie peut continuer à appliquer certaines dispositions

de son droit interne concernant les déductions au titre de la recherche et du développement et la perception de retenues à la source.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

87. Les *États-Unis* se réservent le droit d'appliquer leur impôt de succursale.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 1

88. La *France* souhaite se réserver la possibilité de n'appliquer qu'aux personnes physiques les dispositions du paragraphe 1, compte tenu de la jurisprudence de ses tribunaux, et compte tenu de ce que les paragraphes 3, 4 et 5 donnent par ailleurs les plus larges garanties aux sociétés en matière de non-discrimination.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

89. Le *Chili* et le *Royaume-Uni* font une réserve sur la deuxième phrase du paragraphe 1.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

90. Le *Chili*, l'*Estonie* et la *Suisse* se réservent le droit de ne pas insérer le paragraphe 2 dans leurs conventions.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

90.1 Compte tenu de son système fiscal spécifique, le *Chili* conserve sa liberté d'action en ce qui concerne les dispositions de la Convention visant le taux et la forme de la distribution de bénéfices par des établissements stables.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 4

91. La *France* accepte la disposition du paragraphe 4, mais souhaite se réserver la possibilité d'appliquer les dispositions de sa législation concernant la limitation de la déduction des intérêts payés par une société française à une société associée ou liée.

(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 6

92. Le *Chili*, la *Grèce* et le *Royaume-Uni* se réservent le droit de restreindre l'application de cet article aux impôts visés par la Convention.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Titre : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le titre se lisait comme suit :

> « COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 24 CONCERNANT LA DISCRIMINATION EN MATIÈRE FISCALE POUR DES MOTIFS DE NATIONALITÉ OU D'AUTRES MOTIFS ANALOGUES »

Paragraphe 1 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 1 a été renuméroté paragraphe 5 (voir historique du paragraphe 5), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et un nouveau paragraphe 1 et un nouveau titre ont été ajoutés par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 2 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 2 a été renuméroté paragraphe 6 (voir historique du paragraphe 6) et un nouveau paragraphe 2 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 3 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 3 a été renuméroté paragraphe 7 (voir historique du paragraphe 7) et un nouveau paragraphe 3 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 4 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 4 a été renuméroté paragraphe 8 (voir historique du paragraphe 8) et un nouveau paragraphe 4 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 5 : Correspond au paragraphe 1 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 5 a été renuméroté paragraphe 10 (voir historique du paragraphe 10), le paragraphe 1 a été amendé et renuméroté paragraphe 5 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008). Dans le Projet de Convention et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Ce paragraphe pose le principe qu'en matière fiscale les discriminations fondées sur la nationalité sont interdites et que, sous condition de réciprocité, les nationaux d'un État contractant, à situation égale, ne peuvent pas être traités moins favorablement dans l'autre État contractant que les propres nationaux de ce dernier État qui se trouvent dans la même situation. »

Paragraphe 6 : Correspond au paragraphe 2 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 6 a été renuméroté paragraphe 11 (voir historique du paragraphe 11) et le paragraphe 2 a été renuméroté paragraphe 6 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention

fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 2 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 2 du Projet de Convention de 1963, qui a été renuméroté paragraphe 3 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 7) et un nouveau paragraphe 2 a été adopté.

Paragraphe 7 : Correspond au paragraphe 3 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 7 a été renuméroté paragraphe 12 (voir historique du paragraphe 12) et le paragraphe 3 a été renuméroté paragraphe 7 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 3 a été amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. L'expression « se trouvant dans la même situation » doit s'entendre de contribuables (personnes physiques, personnes morales, sociétés de personnes et associations) placés au regard de l'application de la législation et de la réglementation fiscale de droit commun, dans des circonstances de droit et de fait analogues. »

Le paragraphe 3 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 2 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 4 et amendé (voir historique du paragraphe 8) alors que le paragraphe 2 a été renuméroté paragraphe 3 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. L'expression « se trouvant dans la même situation » qui figure dans le texte doit s'entendre de contribuables (personnes physiques, personnes morales, société de personnes et associations) placés au regard de l'application de la législation et de la réglementation fiscales de droit commun, dans les circonstances de droit et de fait analogues. »

Paragraphe 8 : Correspond au paragraphe 4 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 8 a été renuméroté paragraphe 13 (voir historique du paragraphe 13) et le paragraphe 4 a été renuméroté paragraphe 8 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 4 a été amendé le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. Ainsi donc, si un État contractant établit une distinction entre ses nationaux pour l'octroi d'avantages relatifs à leurs charges familiales suivant qu'ils résident ou non sur son propre territoire, cet État ne peut être tenu d'accorder aux nationaux de l'autre État qui ne résident pas sur son territoire le traitement qu'il

réserve à ses résidents nationaux, mais il s'oblige à les faire bénéficier du traitement dont profitent ses nationaux non résidents. »

Le paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 4 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 5 (voir historique du paragraphe 10) alors que le paragraphe 3 a été renuméroté paragraphe 4 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. Ainsi donc, si l'un des États contractants établit une distinction entre ses nationaux pour l'octroi d'avantages relatifs à leurs charges familiales suivant qu'ils résident ou non sur son propre territoire, cet État ne peut être tenu d'accorder aux nationaux de l'autre État qui ne résident pas sur son territoire le traitement qu'il réserve à ses résidents nationaux, mais il s'oblige à les faire bénéficier du traitement dont profitent ses nationaux non résidents. »

Paragraphe 9 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 9 a été renuméroté paragraphe 14 (voir historique du paragraphe 14) et un nouveau paragraphe 9 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 10 : Correspond au paragraphe 5 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 10 a été renuméroté paragraphe 15 (voir historique du paragraphe 15) et le paragraphe 5 a été renuméroté paragraphe 10 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 5 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 4 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 5 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 6 (voir historique du paragraphe 11) alors que le paragraphe 4 a été renuméroté paragraphe 5 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 11 : Correspond au paragraphe 6 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 11 a été amendé et renuméroté paragraphe 16 (voir historique du paragraphe 16) et le paragraphe 6 a été renuméroté paragraphe 11 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 6 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 5 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 6 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 7 (voir historique du paragraphe 12) alors que le paragraphe 5 a été renuméroté paragraphe 6 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 12 : Correspond au paragraphe 7 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 12 a été renuméroté paragraphe 26 (voir historique du paragraphe 26), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et le paragraphe 7 a été renuméroté paragraphe 12 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de

l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 7 a été amendé le 29 avril 2000, en supprimant les mots « industrielles et commerciales » par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000 sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. Dans le premier cas, en effet, les immunités fiscales qu'un État accorde à ses propres organismes et services publics trouvent leur justification dans le fait que ces organismes et services en constituent des parties intégrantes et que leur situation ne peut à aucun moment être comparable à celle des organismes et services publics de l'autre État. Il est toutefois précisé que les personnes morales de droit public exploitant des entreprises de caractère économique ne sont pas visées par cette réserve. En tant qu'elles sont assimilables à des entreprises industrielles et commerciales de droit privé, la disposition du paragraphe 1 leur demeure applicable. »

Le paragraphe 7 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 6 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 6 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 8 et amendé (voir historique du paragraphe 13) alors que le paragraphe 6 a été renuméroté paragraphe 7 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 13 : Correspond au paragraphe 8 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 13 a été renuméroté paragraphe 27 (voir historique du paragraphe 27) et le paragraphe 8 a été renuméroté paragraphe 13 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 8 avait été amendé le 23 juillet 1992, en y remplaçant les mots « de caractère désintéressé » par « n'ayant pas un but lucratif », par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 8 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 7 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 8 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 9 et amendé (voir historique du paragraphe 14) alors que le paragraphe 7 a été renuméroté paragraphe 8 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 14 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

> « 14. C'est à dessein, d'autre part, que le paragraphe 1 est rédigé sous la forme négative. En prévoyant que les nationaux d'un État contractant ne pourront être soumis dans l'autre État contractant à des impositions ou à des obligations y relatives qui seraient autres ou plus lourdes que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre État contractant se trouvant dans la même situation, ce paragraphe comporte la même force obligatoire que s'il enjoignait aux États contractants d'accorder à leurs nationaux respectifs un même traitement. Mais la clause dont il s'agit ayant essentiellement pour objet de proscrire dans un État les discriminations à l'encontre des nationaux de l'autre État, rien ne s'oppose à ce que le premier État pour des considérations qui lui sont

propres ou pour se conformer à une clause particulière stipulée dans une convention de double imposition, telle notamment que l'imposition des bénéfices des établissements stables suivant la méthode de la comptabilité séparée, accorde certains aménagements ou facilités à des personnes ayant une nationalité étrangère et dont ne profitent pas ses propres nationaux. Tel qu'il est rédigé, le paragraphe 1 n'y fera pas obstacle. »

Le paragraphe 14 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008 correspondait au paragraphe 9 du Modèle de Convention de 1977. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 14 a été renuméroté paragraphe 28 (voir historique du paragraphe 28) et le paragraphe 9 a été renuméroté paragraphe 14 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 9 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 8 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 9 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 10 et amendé (voir historique du paragraphe 15) alors que le paragraphe 8 a été renuméroté paragraphe 9 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. C'est à dessein, d'autre part, que le paragraphe 1 de l'article est rédigé sous la forme d'une proposition négative. En prévoyant que les nationaux d'un État contractant ne pourront être soumis dans l'autre État contractant à des impositions ou à des obligations y relatives qui seraient autres ou plus lourdes que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre État contractant se trouvant dans la même situation, ce paragraphe comporte sans doute la même force obligatoire que s'il enjoignait aux États contractants d'accorder à leurs nationaux respectifs un même traitement. Mais la clause dont il s'agit ayant essentiellement pour objet de proscrire les discriminations de régime qui pourraient être établies dans un État donné au préjudice des nationaux de l'autre État, rien ne s'oppose à ce que le premier État, pour des considérations qui lui sont propres, accorde certains aménagements ou facilités à des personnes ayant une nationalité étrangère et dont ne profitent pas ses propres nationaux. Tel qu'il est rédigé, le paragraphe 1 de l'article n'y ferait pas obstacle, éventuellement. »

Paragraphe 15 : Correspond au paragraphe 10 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 15 a été renuméroté paragraphe 29 (voir historique du paragraphe 29) et le paragraphe 10 a été renuméroté paragraphe 15 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

C (24)

Le paragraphe 10 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 9 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 10 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 11 et amendé (voir historique du paragraphe 8 des Commentaires sur l'article 3) alors que le paragraphe 9 a été renuméroté paragraphe 10 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

« 9. Sous le bénéfice de cette remarque, les mots « ...ne sont soumis à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde... » signifient que

l'impôt applique aux nationaux et aux étrangers se trouvant dans une situation identique doit revêtir la même forme, que ses modalités d'assiette et de liquidation doivent être semblables, son taux égal et enfin, que les formalités relatives à l'imposition (déclaration, paiement, délais, etc.) ne peuvent être plus onéreuses pour les étrangers que pour les nationaux. »

Paragraphe 16 : Correspond au paragraphe 11 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 16 a été renuméroté paragraphe 30 (voir historique du paragraphe 30) et le paragraphe 11 a été amendé, en remplaçant le renvoi à l'alinéa *f)* par un renvoi à l'alinéa *g)*, et renuméroté paragraphe 16 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

« 11. En raison du rapport juridique qui s'établit entre une société et l'État sous la loi duquel elle a été formée et qui, à plusieurs égards, s'apparente étroitement à la nationalité des personnes physiques, il a paru possible de ne pas traiter des personnes morales, sociétés de personnes et associations dans une disposition spéciale et de les confondre sous un même vocable avec les personnes physiques au paragraphe 1. Ce résultat découle de la définition du terme « national » à l'alinéa *f)* du paragraphe 1 de l'article 3. »

Le paragraphe 11, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 13 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 8 des Commentaires sur l'article 3 (voir historique du paragraphe 8 des Commentaires sur l'article 3), le titre qui précédait ce paragraphe a été supprimé et le paragraphe 13 a été amendé et renuméroté paragraphe 11 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le titre qui précédait le paragraphe 11 se lisait comme suit :

« *Paragraphe 2* »

Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

« 13. C'est d'ailleurs en raison du rapport juridique qui s'établit entre la société et l'État sous la loi duquel elle a été formée et qui, à plusieurs égards, s'apparente étroitement à la nationalité des personnes physiques, qu'il a paru possible de ne pas traiter des personnes morales, sociétés de personnes et associations dans une disposition spéciale et de les confondre sous un même vocable avec les personnes physiques. »

Le paragraphe 13 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 13 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 14 et amendé (voir historique du paragraphe 26) alors que le paragraphe 12 a été renuméroté paragraphe 13 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 13 du Modèle de Convention de 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

« 12. C'est d'ailleurs en raison du rapport juridique qui s'établit entre la société et l'État sous la loi duquel elle a été formée et qui, à plusieurs égards, s'apparente étroitement à la nationalité des personnes physiques, qu'il a paru possible de ne pas traiter des personnes morales, sociétés de personnes et associations dans une

disposition spéciale et de les confondre sous un même vocable avec les personnes physiques. »

Paragraphe 17 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 17 a été renuméroté paragraphe 31 (voir historique du paragraphe 31) et un nouveau paragraphe 17 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 18 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 18 a été renuméroté paragraphe 32 (voir historique du paragraphe 32) et un nouveau paragraphe 18 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 19 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 19 a été renuméroté paragraphe 33 (voir historique du paragraphe 33), le titre précédant le paragraphe 19 a été déplacé avec ce paragraphe et un nouveau paragraphe 19 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 20 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 20 a été renuméroté paragraphe 34 (voir historique du paragraphe 34) et un nouveau paragraphe 20 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 21 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 21 a été renuméroté paragraphe 35 (voir historique du paragraphe 35) et un nouveau paragraphe 21 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 22 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 22 a été renuméroté paragraphe 36 (voir historique du paragraphe 36) et un nouveau paragraphe 22 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 23 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 23 a été renuméroté paragraphe 39 (voir historique du paragraphe 39) et un nouveau paragraphe 23 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 24 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 24 a été renuméroté paragraphe 40 (voir historique du paragraphe 40), le titre précédant le paragraphe 24 a été déplacé avec ce paragraphe et un nouveau paragraphe 24 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 25 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 25 a été renuméroté paragraphe 43 (voir historique du paragraphe 43) et un nouveau paragraphe 25 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 26 : Correspond au paragraphe 12 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 26 a été renuméroté paragraphe 44 (voir historique du paragraphe 44), le paragraphe 12 a été renuméroté paragraphe 26 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 12, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 14 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 12 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 9 des Commentaires sur l'article 3 (voir historique du paragraphe 9 des Commentaires sur l'article 3), le paragraphe 14 a été renuméroté paragraphe 12 et le titre qui précédait le paragraphe 14 a été déplacé avec ce paragraphe et amendé en y remplaçant le chiffre « 3 » par « 2 » par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le titre précédant le paragraphe 14 se lisait comme suit :

« *Paragraphe 3* »

Le paragraphe 14 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 13 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 14 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 21 et amendé (voir historique du paragraphe 33) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 13 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 14 du Modèle de Convention de 1977 et le titre le précédant a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

> « 13. Un certain nombre d'États ont conclu, le 28 septembre 1954, une Convention destinée à améliorer la situation des apatrides. L'article 29 de cette Convention prescrit de faire application à ces derniers d'un traitement national. Parmi les signataires de l'accord on relève plusieurs pays Membres de l'O.C.D.E. Il est à noter qu'une telle disposition présente surtout de l'intérêt dans le cadre d'une Convention multilatérale. »

Paragraphe 27 : Correspond au paragraphe 13 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 27 a été renuméroté paragraphe 45 (voir historique du paragraphe 45) et le paragraphe 13 a été renuméroté paragraphe 27 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 13, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 15 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 13 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 11 (voir historique du paragraphe 16) et le paragraphe 15 a été amendé en y remplaçant le renvoi au paragraphe 3 par un renvoi au paragraphe 2 et a été renuméroté paragraphe 13 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté

par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

> « 15. Il faut reconnaître cependant que la disposition du paragraphe 3 permet, dans une convention bilatérale, d'accorder le bénéfice de l'assimilation aux nationaux aux apatrides qui, parce qu'ils se trouvent dans l'une des situations visées au paragraphe 2 de l'article premier de la Convention du 28 septembre 1954, susvisée, ne sont pas couverts par celle-ci. Tel est principalement le cas d'une part, des personnes bénéficiaires, lors de la signature de cette Convention, d'une protection ou d'une assistance de la part d'un organisme ou d'une institution des Nations Unies autre que le Haut Commissariat pour les réfugiés, d'autre part, des personnes résidentes d'un pays et considérées comme ayant les droits et les obligations attachés à la possession de la nationalité de ce pays. »

Le paragraphe 15 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 15 du Projet de Convention de 1963, qui a été supprimé et remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

> « 15. Toutefois, cette disposition ne comporte pas l'obligation pour un État contractant d'accorder aux personnes physiques résidant dans l'autre État contractant, à l'occasion de l'imposition dont elles seraient redevables dans le premier État, pour l'établissement stable qu'elles y posséderaient, les déductions personnelles, abattements et réduction d'impôt qu'il alloue aux personnes y résidant, en fonction de leur situation et de leurs charges de famille. Le texte de l'article formule d'ailleurs expressément cette réserve. »

Paragraphe 28 : Correspond au paragraphe 14 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 28 a été amendé et renuméroté paragraphe 46 (voir historique du paragraphe 46) et le paragraphe 14 a été renuméroté paragraphe 28 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 14 tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 correspondait au paragraphe 16 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 14 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 12 (voir historique du paragraphe 26), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe (voir historique du paragraphe 26) et le paragraphe 16 a été amendé en y remplaçant le renvoi au paragraphe 3 par un renvoi au paragraphe 2 et a été renuméroté paragraphe 14 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

> « 16. Le paragraphe 3 tend à limiter la portée de la clause d'égalité de traitement avec les nationaux d'un État contractant aux seuls apatrides qui sont des résidents de cet État ou de l'autre État contractant. »

Le paragraphe 16 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le paragraphe 16 du Projet de Convention de 1963, qui a été renuméroté paragraphe 22 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 34) et un nouveau paragraphe 16 a été adopté.

Paragraphe 29 : Correspond au paragraphe 15 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 29 a été renuméroté paragraphe 48 (voir historique du paragraphe 48), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et le paragraphe 15 a été renuméroté paragraphe 29 par le rapport intitulé « La mise à jour

2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 15, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 17 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 15 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 13 (voir historique du paragraphe 27) et le paragraphe 17 a été renuméroté paragraphe 15 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 17 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 17 du Projet de Convention de 1963, qui a été supprimé et remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

> « 17. Enfin, la question s'est posée, à propos de l'emploi du mot « entreprise » dans la rédaction du premier alinéa du paragraphe 4, de savoir s'il ne conviendrait pas d'y substituer celui d'entrepreneur qui avait le mérite de désigner à la fois les personnes physiques et les personnes morales et de s'appliquer aussi dans l'hypothèse où ce n'est pas l'entreprise elle-même qui est imposée, mais la personne physique qui l'exploite. Le mot « entreprise » a été finalement retenu. »

Paragraphe 30 : Correspond au paragraphe 16 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 30 a été renuméroté paragraphe 49 (voir historique du paragraphe 49) et le paragraphe 16 a été renuméroté paragraphe 30 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 16, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 18 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 16 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 14 (voir historique du paragraphe 28) et le paragraphe 18 a été renuméroté paragraphe 16 et a été amendé en y remplaçant le renvoi au paragraphe 3 par un renvoi au paragraphe 2 et en y ajoutant, à la fin, les mots « notamment au regard de la résidence », par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 18 se lisait comme suit :

> « 18. Toutefois, si des États considéraient comme souhaitable, dans leurs relations bilatérales, d'étendre la portée du paragraphe 3 à tous les apatrides, qu'ils soient ou non résidents d'un État contractant, en sorte que ces personnes bénéficient dans tous les cas du traitement le plus favorable accordé aux nationaux de l'État considéré, il leur suffirait pour cela de retenir le texte suivant, qui ne comporte pas la condition de résidence dans un État contractant :
>
> > Nonobstant les dispositions de l'article 1, les apatrides ne sont soumis dans un État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet etat qui se trouvent dans la même situation. »

Le paragraphe 18 a antérieurement remplacé le paragraphe 18 du Projet de Convention de 1963, qui a été renuméroté paragraphe 57 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 76) et un nouveau paragraphe 18 a été adopté.

Paragraphe 31 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 31 se lisait comme suit :

> « 31 Il est possible qu'à l'avenir certains États reprochent aux dispositions du paragraphe 2 d'être trop libérales en tant qu'elles permettent aux apatrides résidents d'un État de se prévaloir de l'égalité de traitement non seulement dans l'autre État, mais également dans l'État de résidence et de bénéficier ainsi dans cet État notamment des dispositions des conventions de double imposition qu'il a conclues avec des États tiers. Si ces États entendaient écarter cette dernière conséquence, il leur faudrait modifier le paragraphe 2 comme suit :
>
> > Les apatrides qui sont résidents d'un État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet État qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence. »

Correspond au paragraphe 17 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 31 a été renuméroté paragraphe 50 (voir historique du paragraphe 50) et le paragraphe 17 a été renuméroté paragraphe 31 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 17, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 19 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 17 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 15 (voir historique du paragraphe 29) et le paragraphe 19 a été renuméroté paragraphe 17 et a été amendé, en y remplaçant le renvoi au paragraphe 3 par un renvoi au paragraphe 2 et en y ajoutant, à la fin, les mots « notamment au regard de la résidence », par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

> « 19. Il est possible qu'à l'avenir certains États reprochent aux dispositions du paragraphe 3 d'être trop libérales en tant qu'elles permettent aux apatrides résidents d'un État de se prévaloir de l'égalité de traitement non seulement dans l'autre État, mais également dans l'État de résidence et de bénéficier ainsi dans cet État notamment des dispositions des conventions de double imposition qu'il a conclues avec des États tiers. Si ces États entendaient écarter cette dernière conséquence, il leur faudrait modifier le paragraphe 3 comme suit :
>
> > Les apatrides qui sont résidents d'un État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet État qui se trouvent dans la même situation. »

C (24)

Le paragraphe 19 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 19 du Projet de Convention de 1963, qui a été renuméroté paragraphe 58 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 81) et un nouveau paragraphe 19 a été adopté.

Paragraphe 32 : Correspond au paragraphe 18 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 32 a été renuméroté paragraphe 51 (voir historique du paragraphe 51) et le paragraphe 18 a été renuméroté paragraphe 32 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil

de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 18, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 20 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 18 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 16 (voir historique du paragraphe 30) et le paragraphe 20 a été renuméroté paragraphe 18 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 20 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 20 du Projet de Convention de 1963, qui a été renuméroté paragraphe 61 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 85) et un nouveau paragraphe 20 a été adopté.

Paragraphe 33 : Correspond au paragraphe 19 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 33 a été renuméroté paragraphe 52 (voir historique du paragraphe 52), le paragraphe 19 a été renuméroté paragraphe 33 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 19, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 21 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 19 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 17 (voir historique du paragraphe 17), le paragraphe 21 a été renuméroté paragraphe 19 et le titre précédant le paragraphe 21 a été déplacé avec ce paragraphe et amendé en y remplaçant le chiffre « 4 » par le chiffre « 3 » par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le titre qui précédait le paragraphe 21 se lisait comme suit :

« *Paragraphe 4* »

Le paragraphe 21, tel qu'il se lisait dans le Modèle de Convention de 1977, correspondait au paragraphe 14 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 21, tel qu'il se lisait dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963), a été supprimé et le paragraphe 14 a été amendé et renuméroté lors de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

« 14. Ce paragraphe a pour objet de remédier aux discriminations qui ne sont pas à proprement parler fondées sur une notion de nationalité, mais sur le lieu même d'établissement d'une entreprise. Il intéresse donc indistinctement, quelle que soit leur nationalité, tous les résidents d'un État contractant qui ont des établissements stables dans l'autre État contractant. À ce propos, si la généralité des Conventions destinées à éliminer les doubles impositions posent, en principe que, pour la perception des impôts, l'établissement stable qu'une entreprise de l'un des États contractants a dans l'autre État contractant doit être considéré comme une entreprise indépendante et traité comme telle, il n'en demeure pas moins que ce dernier État n'accorde pas toujours entièrement à cet établissement le bénéfice du traitement qu'il applique à ses propres entreprises. C'est ainsi que les mêmes facilités d'amortissement peuvent ne pas lui être reconnues, que l'imputation à l'établissement stable d'une partie des frais généraux de l'entreprise n'est pas

toujours admise, qu'aucune compensation des pertes subies par ledit établissement n'est autorisée. Le paragraphe 4 tend à remédier à ces différences de régime en stipulant que l'imposition des établissements stables qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant ne doit pas être établie dans cet autre État de façon moins favorable que l'imposition des entreprises dudit État exerçant la même activité. »

Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à sa suppression à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

« 21. L'*Irlande* se réserve le droit de ne pas accorder à des sociétés qui sont soit enregistrées, soit dirigées et contrôlées, en dehors de l'Irlande, certaines déductions temporaires d'impôts qui sont accordées aux compagnies irlandaises en ce qui concerne les bénéfices provenant de l'exploitation de ressources minières; elle se réserve également le droit d'imposer un droit de timbre sur l'acquisition de propriété foncière à un taux plus élevé pour les étrangers que pour les nationaux. »

Paragraphe 34 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 34 se lisait comme suit :

« 34. Il paraît d'abord nécessaire de préciser que la rédaction de la première phrase du paragraphe 3 doit être interprétée en ce sens que ne constitue pas une discrimination le fait, pour des raisons d'ordre pratique, de taxer les personnes non résidentes autrement que les personnes résidentes, à condition qu'il n'en résulte pas, pour les premières, d'imposition plus lourde que pour les secondes. Sous la forme négative qui a été donnée à la disposition dont il s'agit, c'est le résultat seul qui compte, les modalités de l'imposition pouvant être adaptées aux circonstances particulières dans lesquelles elle est établie. »

Le paragraphe 34 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008 correspondait au paragraphe 20. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 34 a été renuméroté paragraphe 53 (voir historique du paragraphe 53) et le paragraphe 20 a été renuméroté paragraphe 34 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 20, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 22 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 20 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 18 (voir historique du paragraphe 32) et le paragraphe 22 a été amendé en y remplaçant le renvoi au paragraphe 4 par un renvoi au paragraphe 3 et a été renuméroté paragraphe 20 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 22 se lisait comme suit :

C (24)

« 22. Il paraît d'abord nécessaire de préciser que la rédaction de la première phrase du paragraphe 4 doit être interprétée en ce sens que ne constitue pas une discrimination le fait, pour des raisons d'ordre pratique, de taxer les personnes non résidentes autrement que les personnes résidentes, à condition qu'il n'en résulte pas, pour les premières, d'imposition plus lourde que pour les secondes. Sous la forme négative qui a été donnée à la disposition dont il s'agit, c'est le résultat seul qui compte, les modalités de l'imposition pouvant être adaptées aux circonstances particulières dans lesquelles elle est établie. »

Le paragraphe 22 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 16 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 16 du Projet de Convention de 1963 a

été amendé et renuméroté paragraphe 22 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

> « 16. Il paraît, en outre, indispensable de préciser que la rédaction du premier alinéa du paragraphe 4 doit être interprétée en ce sens que ne constitue pas une discrimination le fait, pour des raisons d'ordre pratique, de taxer les personnes non résidentes autrement que les personnes résidentes, à condition qu'il n'en résulte pas, pour les premières, d'imposition plus lourde que pour les secondes. Sous la forme négative qui a été donnée à la disposition dont il s'agit, c'est le résultat seul qui compte, les modalités de l'imposition pouvant être adaptées aux circonstances particulières dans lesquelles elle est établie. »

Paragraphe 35 : Correspond au paragraphe 21 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 35 a été renuméroté paragraphe 54 (voir historique du paragraphe 54) et le paragraphe 21 a été renuméroté paragraphe 35 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 21 a été amendé le 29 avril 2000, en remplaçant les mots « industrielles et commerciales » par les mots « d'entreprise », par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000 sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

> « 21. Aux termes de la première phrase du paragraphe 3, l'imposition d'un établissement stable n'est pas établie dans l'État considéré d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet État qui exercent la même activité. Le but de cette disposition est de supprimer toute discrimination dans le traitement des établissements stables par rapport aux entreprises résidentes appartenant au même secteur d'activité en ce qui concerne les impôts assis sur les activités industrielles et commerciales, spécialement les impôts sur les bénéfices des entreprises. »

Le paragraphe 21, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 23 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 21 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 19 (voir historique du paragraphe 19), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et amendé et le paragraphe 23 a été amendé en y remplaçant le renvoi au paragraphe 4 par un renvoi au paragraphe 3 et a été renuméroté paragraphe 21 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 23 se lisait comme suit :

> « 23. Aux termes de la première phrase du paragraphe 4, l'imposition d'un établissement stable n'est pas établie dans l'État considéré d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet État qui exercent la même activité. Le but de cette disposition est de supprimer toute discrimination dans le traitement des établissements stables par rapport aux entreprises résidentes appartenant au même secteur d'activité en ce qui concerne les impôts assis sur les activités industrielles et commerciales, spécialement les impôts sur les bénéfices des entreprises. »

Le paragraphe 23 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 36 : Correspond au paragraphe 22 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 36 a été amendé et renuméroté paragraphe 55 (voir historique du paragraphe 55), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et le paragraphe 22 a été renuméroté paragraphe 36 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 22, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 24 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 22 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 20 (voir historique du paragraphe 34) et le paragraphe 24 a été amendé en y remplaçant le renvoi au paragraphe 4 par un renvoi au paragraphe 3 et a été renuméroté paragraphe 22 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 24 se lisait comme suit :

> « 24. La deuxième phrase du paragraphe 4 précise en outre les conditions dans lesquelles le principe de l'égalité de traitement posé dans la première phrase doit s'appliquer aux personnes physiques résidentes d'un État contractant ayant un établissement stable dans l'autre État contractant. Elle tend essentiellement à éviter que ces personnes n'obtiennent des avantages supérieurs à ceux des résidents grâce au cumul des déductions et abattements personnels pour charges de famille qui leur seraient accordés d'une part, dans l'État dont ils sont résidents par application de la loi interne et, d'autre part, dans l'autre État en vertu du principe de l'égalité de traitement. En conséquence, il laisse à l'État où l'établissement stable est situé, la faculté d'accorder aux personnes intéressées les déductions et avantages personnels dans la proportion du montant des bénéfices de l'établissement stable au montant du revenu global imposable dans l'autre État. »

Le paragraphe 24 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 37 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 37 a été renuméroté paragraphe 56 (voir historique du paragraphe 56) et un nouveau paragraphe 37 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 38 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 38 a été renuméroté paragraphe 57 (voir historique du paragraphe 57) et un nouveau paragraphe 38 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 39 : Correspond au paragraphe 23 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 39 a été renuméroté paragraphe 58 (voir historique du paragraphe 58) et le paragraphe 23 a été renuméroté paragraphe 39 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 23, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 25 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 23 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 21 (voir historique du paragraphe 35) et le paragraphe 25 a été renuméroté paragraphe 23 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 25 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 40 : Amendé le 22 juillet 2010, en modifiant les aliénas a) et c), par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, les alinéas *a*) et *c*) du paragraphe 40 se lisaient comme suit :

> « *a*) Il faut accorder aux établissements stables la même faculté qu'aux entreprises résidentes de déduire les charges d'exploitation dont la législation fiscale autorise, en général, la déduction du bénéfice imposable, outre celle d'imputer à l'établissement stable une quote-part des frais généraux du siège. Cette déduction doit être permise sans autres restrictions que celles également imposées aux entreprises résidentes.
>
> *c*) Il faut accorder aux établissements stables la faculté, admise dans la plupart des pays pour les entreprises résidentes, de reporter un déficit d'exploitation constaté à la clôture d'un exercice sur les résultats des exercices suivants ou précédents dans la limite d'une certaine période de temps (par exemple 5 ans). Il est à peine besoin de préciser que dans le cas des établissements stables, c'est le déficit résultant de leur exploitation propre, tel qu'il apparaît dans la comptabilité tenue séparément pour leurs opérations, qui pourra donner lieu à report. »

Le paragraphe 40, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008, correspondait au paragraphe 24 tel qu'il se lisait avant cette date. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 40 a été supprimé, le paragraphe 24 a été renuméroté paragraphe 40 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 24, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 26 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 24 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 22 (voir historique du paragraphe 36), le paragraphe 26 a été renuméroté paragraphe 24 et le titre précédant le paragraphe 26 a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 26 et le titre qui le précédait ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Le paragraphe 40, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, date à laquelle il a été supprimé, se lisait comme suit :

> « 40. S'agissant du système du double taux d'impôt sur les sociétés, on doit relever tout d'abord comme un fait dominant que la plupart des pays membres de l'OCDE ayant adopté ce système ne s'estiment pas tenus par les dispositions du paragraphe 3 d'en étendre l'application aux établissements stables des sociétés non résidentes. Cette position s'appuie notamment sur l'opinion que le double taux n'est qu'un élément parmi d'autres (en particulier une retenue à la source sur les revenus distribués) d'un système d'imposition des bénéfices des sociétés et des

dividendes qu'elles distribuent qui doit être considéré *in globo* et ne peut donc se concevoir, juridiquement et techniquement, que dans un cadre national. L'État où est situé l'établissement stable serait donc en droit de ne pas imposer ces bénéfices au taux réduit car, en règle générale, il n'impose pas les dividendes distribués par la société à laquelle appartient l'établissement stable. De plus, un État qui a instauré un système de double taux a en général des objectifs de politique économique, comme le développement du marché financier par l'incitation à distribuer des dividendes donnée aux sociétés résidentes. L'application du taux réduit aux bénéfices des établissements stables ne servirait en rien l'objectif poursuivi puisque la société distributrice des dividendes n'est pas un résident de l'État en cause. »

Le paragraphe 40, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 42 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 40 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 38 (voir historique du paragraphe 57) et le paragraphe 42 a été amendé en y remplaçant le renvoi au paragraphe 4 par un renvoi au paragraphe 3 et a été renuméroté paragraphe 40 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 42 se lisait comme suit :

« 42. S'agissant du système du double taux d'impôt sur les sociétés, on doit relever tout d'abord comme un fait dominant que la plupart des pays membres de l'OCDE ayant adopté ce système ne s'estiment pas tenus par les dispositions du paragraphe 4 d'en étendre l'application aux établissements stables des sociétés non résidentes. Cette position s'appuie notamment sur l'opinion que le double taux n'est qu'un élément parmi d'autres (en particulier une retenue à la source sur les revenus distribués) d'un système d'imposition des bénéfices des sociétés et des dividendes qu'elles distribuent qui doit être considéré *in globo* et ne peut donc se concevoir, juridiquement et techniquement, que dans un cadre national. L'État où est situé l'établissement stable serait donc en droit de ne pas imposer ces bénéfices au taux réduit car, en règle générale, il n'impose pas les dividendes distribués par la société à laquelle appartient l'établissement stable. De plus, un État qui a instauré un système de double taux a en général des objectifs de politique économique, comme le développement du marché financier par l'incitation à distribuer des dividendes donnée aux sociétés résidentes. L'application du taux réduit aux bénéfices des établissements stables ne servirait en rien l'objectif poursuivi puisque la société distributrice des dividendes n'est pas un résident de l'État en cause. »

Le paragraphe 42 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 41 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 41 a été supprimé et un nouveau paragraphe 41 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 41 se lisait comme suit :

C (24)

« 41. Cependant, cette opinion est controversée, les États favorables à l'extension du système du double taux aux établissements stables objectant que ce système — qui se présente essentiellement comme une technique particulière d'imposition des bénéfices que les entreprises ayant la forme sociale tirent de leur activité, destinée à permettre un allégement immédiat de la double imposition frappant les bénéfices mis en distribution — doit, dès lors, s'appliquer aux établissements dans le cadre des conventions bilatérales contre les doubles impositions. On reconnaît

> généralement que ces conventions aboutissent nécessairement, par le jeu de leurs dispositions, à une certaine intégration des systèmes fiscaux des États contractants. On peut, dans cette optique, parfaitement concevoir que les bénéfices réalisés dans un État A par un établissement stable d'une société résidente d'un autre État B soient taxés dans l'État A selon le système du double taux. À titre de règle pratique, l'impôt pourrait, en ce cas, être calculé au taux réduit (applicable aux bénéfices distribués) sur une fraction du bénéfice de cet établissement correspondant au rapport entre le bénéfice distribué par la société dont il dépend et son bénéfice total, et au taux fort sur le surplus. Bien entendu, il conviendrait que les deux États contractants se concertent et échangent les renseignements nécessaires pour l'application pratique de cette solution. Il en va de même dans les systèmes où une société peut déduire de son revenu imposable les bénéfices qu'elle a distribués. »

Le paragraphe 41, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 43 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 41 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 39 (voir historique du paragraphe 58) et le paragraphe 43 a été renuméroté paragraphe 41 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 43 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 42 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 42 a été supprimé et un nouveau paragraphe 42 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 42 se lisait comme suit :

> « 42. S'agissant du système de l'imputation (avoir fiscal ou crédit d'impôt), il paraît douteux, tout au moins selon une interprétation littérale des dispositions du paragraphe 3, qu'il doive être étendu aux sociétés non résidentes pour les dividendes provenant de bénéfices réalisés par leurs établissements stables. En effet, il a des effets identiques à ceux du système du double taux mais ces effets ne sont pas immédiats puisqu'ils se produisent seulement au moment de l'imposition personnelle de l'actionnaire. En revanche, on peut concevoir, d'un point de vue purement économique et financier, que ces bénéfices soient traités comme ceux d'une société distincte dans l'État A où se trouve l'établissement stable d'une société résidente d'un autre État B et qu'ils soient assortis de l'avoir fiscal ou du crédit d'impôt, dans la mesure où ils sont distribués. Mais encore faut-il pour éviter toute discrimination que cet avantage ait déjà été accordé aux actionnaires de sociétés résidentes de l'État A, qui sont des résidents de l'État B. Au plan pratique, il convient naturellement que les deux États intéressés se mettent d'accord sur les conditions et la procédure d'attribution de l'avoir fiscal ou du crédit d'impôt aux actionnaires des sociétés résidentes de l'État B concernées, résidents de l'un ou l'autre État. »

Le paragraphe 42, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 44 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 42 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 40 (voir historique du paragraphe 40) et le paragraphe 44 a été amendé en y remplaçant le renvoi au paragraphe 4 par un renvoi au paragraphe 3 et a été renuméroté paragraphe 42 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 44 se lisait comme suit :

« 44. S'agissant du système de l'imputation (avoir fiscal ou crédit d'impôt), il paraît douteux, tout au moins selon une interprétation littérale des dispositions du paragraphe 4, qu'il doive être étendu aux sociétés non résidentes pour les dividendes provenant de bénéfices réalisés par leurs établissements stables. En effet, il a des effets identiques à ceux du système du double taux mais ces effets ne sont pas immédiats puisqu'ils se produisent seulement au moment de l'imposition personnelle de l'actionnaire. En revanche, on peut concevoir, d'un point de vue purement économique et financier, que ces bénéfices soient traités comme ceux d'une société distincte dans l'État A où se trouve l'établissement stable d'une société résidente d'un autre État B et qu'ils soient assortis de l'avoir fiscal ou du crédit d'impôt, dans la mesure où ils sont distribués. Mais encore faut-il pour éviter toute discrimination que cet avantage ait déjà été accordé aux actionnaires de sociétés résidentes de l'État A, qui sont des résidents de l'État B. Au plan pratique, il convient naturellement que les deux États intéressés se mettent d'accord sur les conditions et la procédure d'attribution de l'avoir fiscal ou du crédit d'impôt aux actionnaires des sociétés résidentes de l'État B concernées, résidents de l'un ou l'autre État. »

Le paragraphe 44 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 43 : Correspond au paragraphe 25 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 43 a été supprimé et le paragraphe 25 a été amendé et renuméroté paragraphe 43 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

« 25. Si les règles générales rappelées ci-dessus soulèvent rarement des difficultés au regard du principe de non-discrimination, il n'en va pas toujours de même pour les mesures d'encouragement fiscal mises en oeuvre dans la plupart des pays aux prises avec des problèmes de décentralisation industrielle, de développement de régions économiquement en retard ou de promotion d'activités nouvelles nécessaires à l'expansion de l'économie, en vue de faciliter la solution de ces problèmes sous forme d'exonérations, de réductions ou d'autres avantages fiscaux accordés aux entreprises pour leurs investissements qui entrent dans le cadre des objectifs officiels. »

Le paragraphe 25, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 27 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 25 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 23 (voir historique du paragraphe 39) et le paragraphe 27 a été renuméroté paragraphe 25 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

C (24)

Le paragraphe 27 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Le paragraphe 43, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, date à laquelle il a été supprimé, se lisait comme suit :

« 43. Les États contractants qui rencontreraient les problèmes exposés ci-dessus pourront les régler par des négociations bilatérales, en fonction des conditions qui leur sont propres. »

Le paragraphe 43, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 45 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 43 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 41 (voir historique du

paragraphe 41) et le paragraphe 45 a été renuméroté paragraphe 43 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 45 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 44 : Correspond au paragraphe 26 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 44 a été renuméroté paragraphe 62 (voir historique du paragraphe 62), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et le paragraphe 26 a été renuméroté paragraphe 44 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 26 a été amendé le 29 avril 2000, en remplaçant les mots « industrielle ou commerciale » par les mots « d'entreprise », par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000 sur la base de l'annexe d'un autre rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 26 se lisait comme suit :

> « 26. De telles mesures répondant à des objectifs en relation directe avec l'activité économique proprement dite de l'État considéré, il est juste d'en accorder le bénéfice aux établissements stables des entreprises d'un autre État lié avec le premier État par une convention de double imposition comportant les dispositions de l'article 24, dès lors que leur est reconnu le droit d'exercer une activité industrielle ou commerciale dans cet État, en vertu soit de sa législation, soit d'un accord international (traité de commerce, d'établissement, etc.) conclu entre les deux États. »

Le paragraphe 26, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 28 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 26 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 24 (voir historique du paragraphe 40), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et le paragraphe 28 a été renuméroté paragraphe 26 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 28 et le titre le précédant ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 45 : Correspond au paragraphe 27 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 45 a été renuméroté paragraphe 63 (voir historique du paragraphe 63) et le paragraphe 27 a été renuméroté paragraphe 45 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 27, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 29 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 27 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 25 (voir historique du paragraphe 43) et le paragraphe 29 a été renuméroté paragraphe 27 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 29 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 46 : Correspond au paragraphe 28 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 46 a été renuméroté paragraphe 64 (voir historique du paragraphe 64) et le paragraphe 28 a été amendé, en remplaçant le mot « Enfin » par « Par ailleurs » au début du paragraphe, et renuméroté paragraphe 46 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 28 se lisait comme suit :

> « 28. Enfin, il va de soi que les entreprises non résidentes n'ont pas droit aux avantages fiscaux liés à des activités dont l'exercice est strictement réservé, pour des raisons relevant de l'intérêt national, de la défense nationale, de la protection de l'économie nationale, etc., à des entreprises nationales puisque aussi bien elles ne peuvent exercer de telles activités. »

Le paragraphe 28, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 30 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 28 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 26 (voir historique du paragraphe 44) et le paragraphe 30 a été renuméroté paragraphe 28 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 30 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 47 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 47 a été renuméroté paragraphe 65 (voir historique du paragraphe 65) et un nouveau paragraphe 47 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 48 : Correspond au paragraphe 29 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 48 a été renuméroté paragraphe 66 (voir historique du paragraphe 66), le paragraphe 29 a été renuméroté paragraphe 48 et le titre qui précédait le paragraphe 29 a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 29, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 29 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 27 (voir historique du paragraphe 45), le paragraphe 31 a été amendé en y remplaçant le renvoi au paragraphe 4 par un renvoi au paragraphe 3 et a été renuméroté paragraphe 29 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 31 se lisait comme suit :

> « 31. Dans de nombreux pays, il existe des règles particulières d'imposition des dividendes distribués entre sociétés (régime des filiales et des sociétés mères, *Schachtelprivileg*, règle *non bis in idem*). La question se pose de savoir si un tel régime doit, par l'effet des dispositions du paragraphe 4, bénéficier également aux établissements stables pour les dividendes des participations faisant partie de leur actif. »

Le paragraphe 31 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 49 : Correspond au paragraphe 30 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 49 a été amendé et renuméroté paragraphe 67 (voir historique du paragraphe 67), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et le paragraphe 30 a été renuméroté paragraphe 49 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 30, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 32 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 30 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 28 (voir historique du paragraphe 46) et le paragraphe 32 a été renuméroté paragraphe 30 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 32 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 50 : Correspond au paragraphe 31 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 50 a été renuméroté paragraphe 68 (voir historique du paragraphe 68) et le paragraphe 31 a été renuméroté paragraphe 50 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 31, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 33 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 29 (voir historique du paragraphe 48), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et le paragraphe 33 a été amendé en y remplaçant le renvoi au paragraphe 4 par un renvoi au paragraphe 3 et a été renuméroté paragraphe 31 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 33 se lisait comme suit :

> « 33. D'autres États estiment au contraire que l'assimilation des établissements stables à leurs entreprises n'entraîne pas obligation d'accorder ces régimes spéciaux aux établissements stables. Plusieurs raisons sont avancées en ce sens. Le but de ces régimes spéciaux est d'éviter une double imposition économique des dividendes et c'est à l'État de résidence de la société bénéficiaire et non pas à l'État de l'établissement stable de supporter la charge de ces régimes parce qu'il est le plus intéressé à l'objectif poursuivi. Une autre raison invoquée concerne la répartition des recettes fiscales entre États. Les pertes de recettes fiscales entraînées, pour un État, par l'application de ces régimes spéciaux sont en partie compensées par l'imposition des dividendes lors de la redistribution par la société qui a bénéficié de ces régimes (impôt retenu à la source sur les dividendes, impôt de l'actionnaire). Par contre, l'État qui accorderait le bénéfice de ces régimes aux établissements stables ne bénéficierait pas d'une telle contrepartie. Un autre argument avancé est que, quand le bénéfice de ces régimes est subordonné à une obligation de redistribution, leur extension aux établissements stables ne serait pas justifiée. Dans ce cas, en effet, l'établissement stable, qui n'est qu'une partie d'une société d'un autre État et qui ne distribue pas de dividende, aurait un régime plus favorable qu'une société résidente. Enfin, les États qui pensent que le

paragraphe 4 n'entraîne pas obligation d'étendre ces régimes aux établissements stables invoquent les risques de transfert par les sociétés d'un État de leurs participations dans des sociétés d'un autre État à leurs établissements stables dans cet autre État à seule fin de pouvoir en bénéficier. »

Le paragraphe 33 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 51 : Correspond au paragraphe 32 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 51 a été renuméroté paragraphe 69 (voir historique du paragraphe 69), le titre qui le précédait a été amendé et déplacé avec ce paragraphe et le paragraphe 32 a été renuméroté paragraphe 51 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 32, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 34 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 32 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 30 (voir historique du paragraphe 49) et le paragraphe 34 a été renuméroté paragraphe 32 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 34 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 52 : Correspond au paragraphe 33 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 52 a été amendé et renuméroté paragraphe 70 (voir historique du paragraphe 70) et le paragraphe 33 a été renuméroté paragraphe 52 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 33, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 35 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 33 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 31 (voir historique du paragraphe 50) et le paragraphe 35 a été amendé en y remplaçant le renvoi au paragraphe 4 par un renvoi au paragraphe 3 et a été renuméroté paragraphe 33 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 35 se lisait comme suit :

« 35. Compte tenu de ces divergences mais aussi de l'existence des situations qui viennent d'être décrites, il conviendrait que les États indiquent l'interprétation qu'ils donnent à la première phrase du paragraphe 4 lors de la conclusion de conventions bilatérales. S'ils le désirent, ils peuvent expliquer leur position, ou la modifier par rapport à leur pratique antérieure, dans un protocole ou tout autre document annexé à la convention. »

Le paragraphe 35 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 53 : Correspond au paragraphe 34 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 53 a été renuméroté paragraphe 71 (voir historique du paragraphe 71) et le paragraphe 34 a été renuméroté paragraphe 53 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre

et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 34, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 36 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 34 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 32 (voir historique du paragraphe 51) et le paragraphe 36 a été renuméroté paragraphe 34 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 36 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 54 : Correspond au paragraphe 35 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 54 a été renuméroté paragraphe 72 (voir historique du paragraphe 72) et le paragraphe 35 a été renuméroté paragraphe 54 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 35, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 37 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 35 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 33 (voir historique du paragraphe 52) et le paragraphe 37 a été renuméroté paragraphe 35 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 37 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 55 : Correspond au paragraphe 36 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 55 a été renuméroté paragraphe 73 (voir historique du paragraphe 73), le titre qui précédait le paragraphe 55 a été déplacé avec ce paragraphe, le paragraphe 36 a été amendé et renuméroté paragraphe 55 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 36 se lisait comme suit :

> « 36. Dans les pays où les entreprises, principalement les sociétés, sont assujetties sur leurs bénéfices à un impôt qui leur est propre, les dispositions du paragraphe 3 soulèvent, au sujet du taux applicable dans le cas des établissements stables, des problèmes particulièrement délicats qui sont ici encore liés au fait que l'établissement stable n'est qu'une partie d'une entité juridique qui n'est pas sous la juridiction de l'État où l'établissement stable se trouve situé. »

Le paragraphe 36, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 38 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 36 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 34 (voir historique du paragraphe 53), le paragraphe 38 a été amendé en y remplaçant le renvoi au paragraphe 4 par un renvoi au paragraphe 3 et a été renuméroté paragraphe 36 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 38 se lisait comme suit :

« 38. Dans les pays où les entreprises, principalement les sociétés, sont assujetties sur leurs bénéfices à un impôt qui leur est propre, les dispositions du paragraphe 4 soulèvent, au sujet du taux applicable dans le cas des établissements stables, des problèmes particulièrement délicats qui sont ici encore liés au fait que l'établissement stable n'est qu'une partie d'une entité juridique qui n'est pas sous la juridiction de l'État où l'établissement stable se trouve situé. »

Le paragraphe 38 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 56 : Correspond au paragraphe 37 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 56 a été amendé et renuméroté paragraphe 74 (voir historique du paragraphe 74) et le paragraphe 37 a été renuméroté paragraphe 56 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 37, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 39 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 37 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 35 (voir historique du paragraphe 54) et le paragraphe 39 a été amendé en y remplaçant le renvoi au paragraphe 77 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B par un renvoi au paragraphe 79 de ces Commentaires et a été renuméroté paragraphe 37 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 39 se lisait comme suit :

« 39. Lorsque l'imposition des bénéfices réalisés par les sociétés résidentes d'un État donné est calculée d'après un barème de taux progressifs, c'est en principe ce barème de taux qui doit s'appliquer aux établissements stables situés dans cet État. Si l'État de l'établissement stable tient compte des résultats de l'ensemble de la société à laquelle appartient cet établissement pour appliquer le barème de taux progressifs, il ne semble pas que cette règle aille à l'encontre de la règle d'égalité de traitement. Les sociétés résidentes sont en effet soumises au même régime (voir paragraphes 55, 56 et 77 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B). Les États imposant leurs sociétés de cette façon pourraient donc préciser le régime applicable aux établissements stables dans leurs conventions bilatérales. »

Le paragraphe 39 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 57 : Correspond au paragraphe 38 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 57 a été renuméroté paragraphe 76 (voir historique du paragraphe 76), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et le paragraphe 38 a été renuméroté paragraphe 57 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 38, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 40 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 38 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 36 (voir historique du paragraphe 55), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et le paragraphe 40 a été amendé en y remplaçant le renvoi au paragraphe 4 par un renvoi au paragraphe 3 et a été renuméroté paragraphe 38 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 40 se lisait comme suit :

> « 40. Quand un régime d'imposition fondé sur un barème de taux progressifs comporte une règle selon laquelle un taux minimum est applicable aux établissements stables, on ne peut prétendre *a priori* que cette règle va à l'encontre du principe d'égalité de traitement. Les résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle appartient l'établissement stable doivent être pris en compte pour déterminer le taux applicable suivant le barème progressif. Ce n'est que si le taux minimum est supérieur que les dispositions de la première phrase du paragraphe 4 ne sont pas respectées. »

Le paragraphe 40 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 58 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 58 se lisait comme suit :

> « 58. Toutefois, la prise en compte des résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle appartient l'établissement stable pour appliquer, soit un barème de taux progressifs, soit un taux minimum, ne doit pas avoir pour conséquence d'aller à l'encontre du principe de l'entreprise distincte suivant lequel le résultat de l'établissement stable doit être déterminé en vertu des dispositions du paragraphe 2 de l'article 7. Le montant minimum de l'impôt à la charge de l'établissement stable dans l'État où il est situé est donc celui qui serait dû s'il constituait une entreprise distincte et sans référence aux résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle il appartient. L'État où l'établissement stable est situé peut donc à bon droit appliquer le barème de taux progressifs en vigueur pour les entreprises résidentes aux seuls résultats de l'établissement stable, sans tenir compte des résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle il appartient dans le cas où ces derniers sont inférieurs à ceux de l'établissement stable. Il peut de même imposer les résultats de l'établissement stable à un taux minimum, à condition que ce taux minimum s'applique également aux entreprises résidentes, même si la prise en compte des résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle il appartient aboutissait à une imposition inférieure ou nulle. »

Le paragraphe 58 correspond au paragraphe 39 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 58 a été supprimé et le paragraphe 39 a été renuméroté paragraphe 58 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 39, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 41 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 39 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 37 (voir historique du paragraphe 56) et le paragraphe 41 a été renuméroté paragraphe 39 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 41 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 58 se lisait comme suit :

> « 58. Le paragraphe 5, bien qu'applicable en principe à la sous-capitalisation, est rédigé en termes très généraux, de sorte qu'il ne doit avoir qu'un rôle secondaire

par rapport aux clauses plus particulières de la Convention. En conséquence, le paragraphe 4 (qui se réfère au paragraphe 1 de l'article 9 et au paragraphe 6 de l'article 11) devrait l'emporter sur ce paragraphe pour ce qui est de la déduction des intérêts. »

Le paragraphe 58 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 58 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 60 (voir historique du paragraphe 81), le titre qui le précédait a été amendé et déplacé avec ce paragraphe (voir historique de paragraphe 81) et un nouveau paragraphe 58 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'alinéa 87 *b*) d'un rapport antérieur intitulé « La sous-capitalisation » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1986).

Paragraphe 59 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 59 a été renuméroté paragraphe 80 (voir historique du paragraphe 80) et un nouveau paragraphe 59 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 60 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 60 a été renuméroté paragraphe 81 (voir historique du paragraphe 81), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et un nouveau paragraphe 60 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 61 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 61 a été renuméroté paragraphe 82 (voir historique du paragraphe 82) et un nouveau paragraphe 61 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 62 : Amendé le 22 juillet 2010, en remplaçant le renvoi au paragraphe 62 des Commentaires sur l'article 7 par un renvoi au paragraphe 74 de ces mêmes Commentaires, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 62 se lisait comme suit :

« 62. Lorsque les établissements stables perçoivent des dividendes, des intérêts ou des redevances, ces revenus tombent, en vertu du paragraphe 4 des articles 10 et 11 et du paragraphe 3 de l'article 12, sous le coup des dispositions de l'article 7 et entrent, par conséquent — sous réserve des observations faites au paragraphe 53 ci-dessus en ce qui concerne les dividendes encaissés à raison de participations détenues par les établissements stables — dans les bénéfices imposables de ces établissements (voir paragraphe 62 des Commentaires sur l'article 7). »

Le paragraphe 62 correspond au paragraphe 44 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 62, tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008, a été renuméroté paragraphe 83 (voir historique du paragraphe 83), le paragraphe 44 a été renuméroté paragraphe 62 et amendé, en remplaçant les renvois au « paragraphe 34 ci-dessus » par « paragraphe 53 ci-dessus » et en remplaçant « paragraphe 35 » des Commentaires sur l'article 7 par « paragraphe 62 » et le titre qui précédait le paragraphe 44 a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de

l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 44 se lisait comme suit :

> « 44. Lorsque les établissements stables perçoivent des dividendes, des intérêts ou des redevances, ces revenus tombent, en vertu du paragraphe 4 des articles 10 et 11 et du paragraphe 3 de l'article 12, sous le coup des dispositions de l'article 7 et entrent, par conséquent — sous réserve des observations faites au paragraphe 34 ci-dessus en ce qui concerne les dividendes encaissés à raison de participations détenues par les établissements stables — dans les bénéfices imposables de ces établissements (voir paragraphe 35 des Commentaires sur l'article 7). »

Le paragraphe 44, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 46 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 44 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 42 (voir historique du paragraphe 42), le paragraphe 46 a été renuméroté paragraphe 44 et amendé, en y remplaçant les renvois aux paragraphes 36 et 34 des Commentaires sur l'article 7 par des renvois aux paragraphes 34 et 35 des Commentaires sur l'article 7 respectivement, et le titre qui précédait le paragraphe 46 a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 46 se lisait comme suit :

> « 46. Lorsque les établissements stables perçoivent des dividendes, des intérêts ou des redevances, ces revenus tombent, en vertu du paragraphe 4 des articles 10 et 11 et du paragraphe 3 de l'article 12, sous le coup des dispositions de l'article 7 et entrent, par conséquent — sous réserve des observations faites au paragraphe 36 ci-dessus en ce qui concerne les dividendes encaissés à raison de participations détenues par les établissements stables — dans les bénéfices imposables de ces établissements (voir paragraphe 34 des Commentaires sur l'article 7). »

Le paragraphe 46 et le titre le précédant ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 63 : Correspond au paragraphe 45 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 63 a été amendé et renuméroté paragraphe 84 (voir historique du paragraphe 84) et le paragraphe 45 a été renuméroté paragraphe 63 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 45, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 47 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 45 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 43 (voir historique du paragraphe 43) et le paragraphe 47 a été renuméroté paragraphe 45 et amendé, en y remplaçant les renvois aux paragraphes 30, 22 et 15 des Commentaires sur les articles 10, 11 et 12 respectivement par des renvois aux paragraphes 31, 24 et 20 de ces Commentaires, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 47 se lisait comme suit :

> « 47. D'après les Commentaires relatifs aux dispositions précitées des articles 10, 11 et 12 (*cf.*, respectivement, les paragraphes 30, 22 et 15), ces dispositions dispensent l'État de la source (des dividendes, intérêts et redevances encaissés par l'établissement stable) de toute limitation prévue auxdits articles, ce qui implique — et telle est l'interprétation généralement retenue — qu'elles laissent subsister en totalité le droit de l'État de la source, où l'établissement stable est situé, d'appliquer sa retenue au taux plein. »

Le paragraphe 47 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 64 : Correspond au paragraphe 46 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 64 a été amendé et renuméroté paragraphe 85 (voir historique du paragraphe 85) et le paragraphe 46 a été renuméroté paragraphe 64 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 46, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 48 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 46 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 44 (voir historique du paragraphe 62), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et le paragraphe 48 a été amendé en y remplaçant le renvoi au paragraphe 4 par un renvoi au paragraphe 3 et a été renuméroté paragraphe 46 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 48 se lisait comme suit :

> « 48. Si cette manière de voir ne pose pas de problème au regard des dispositions du paragraphe 4 de l'article 24, dans le cas des pays où une retenue à la source est prélevée sur l'ensemble des revenus considérés, qu'ils soient versés à des bénéficiaires résidents — dès lors que les établissements stables sont autorisés, comme les entreprises résidentes, à imputer cette retenue sur l'impôt sur les bénéfices dû en vertu de l'article 7— ou non-résidents (sous réserve des limitations prévues aux articles 10, 11 et 12), il en va autrement lorsque la retenue s'applique exclusivement aux revenus payés à des non-résidents. »

Le paragraphe 48 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 65 : Correspond au paragraphe 47 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 65 a été renuméroté paragraphe 87 (voir historique du paragraphe 87) et le paragraphe 47 a été renuméroté paragraphe 65 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 47, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 49 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 47 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 45 (voir historique du paragraphe 63) et le paragraphe 49 a été amendé, en y remplaçant le renvoi au paragraphe 4 par un renvoi au paragraphe 3, et a été renuméroté paragraphe 47 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 49 se lisait comme suit :

C (24)

> « 49. Dans ce dernier cas, en effet, la perception de la retenue paraît difficile à concilier avec le principe résultant du paragraphe 4, selon lequel les établissements stables doivent être traités, pour l'imposition des revenus provenant de leur activité ou s'y rattachant normalement — ce qui est reconnu pour les dividendes, intérêts et redevances visés au paragraphe 4 des articles 10 et 11 et au paragraphe 3 de l'article 12 — comme les entreprises résidentes et, par conséquent, soumis exclusivement à l'impôt sur les bénéfices à raison des revenus considérés. »

Le paragraphe 49 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 66 : Correspond au paragraphe 48 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 66 a été renuméroté paragraphe 88 (voir historique du paragraphe 88), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et le paragraphe 48 a été renuméroté paragraphe 66 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 48, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 50 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 48 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 46 (voir historique du paragraphe 64) et le paragraphe 50 a été renuméroté paragraphe 48 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 50 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 67 : Correspond au paragraphe 49 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 67 a été renuméroté paragraphe 89 (voir historique du paragraphe 89) et le paragraphe 49 a été amendé et renuméroté paragraphe 67 et le titre précédant le paragraphe 49 a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 49 se lisait comme suit :

> « 49. Sur un plan voisin, lorsque des revenus de source étrangère sont perçus par un établissement stable et qu'ils sont compris dans ses résultats imposables, il est justifié, en vertu du même principe, d'accorder à cet établissement stable l'imputation des impôts étrangers afférents à ces revenus, dans le cas où la législation interne accorde cette imputation aux entreprises résidentes. »

Le paragraphe 49, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 51 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 49 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 47 (voir historique du paragraphe 65), le paragraphe 51 a été renuméroté paragraphe 49 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 51 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 68 : Correspond au paragraphe 50 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 68 a été renuméroté paragraphe 90 (voir historique du paragraphe 90), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et le paragraphe 50 a été amendé et renuméroté paragraphe 68 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 50 se lisait comme suit :

> « 50. Si dans un État contractant (A) où est situé un établissement stable d'une entreprise de l'autre État contractant (B), l'imputation d'impôts prélevés dans un

État tiers (C) ne peut être faite qu'en vertu d'une convention, le problème relève de la question plus générale de l'extension aux établissements stables des conventions conclues avec des États tiers. Cette question est examinée ci-dessous, le cas des dividendes, des intérêts et des redevances étant plus particulièrement traité au paragraphe 51. »

Le paragraphe 50, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 52 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 50 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 48 (voir historique du paragraphe 66) et le paragraphe 52 a été amendé et renuméroté paragraphe 50 et amendé par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 60 d'un autre rapport intitulé « Cas triangulaires » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 52 se lisait comme suit :

« 52. Si dans un État contractant (A) où est situé un établissement stable d'une entreprise de l'autre État contractant (B), l'imputation d'impôts prélevés dans un État tiers (C) ne peut être faite qu'en vertu d'une convention, le problème relève de la question plus générale de l'extension aux établissements stables des conventions conclues avec des États tiers, qui est examinée au paragraphe 54 ci-dessous. »

Le paragraphe 52 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 69 : Correspond au paragraphe 51 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 51 a été amendé et renuméroté paragraphe 69 et le titre qui le précédait a été amendé et a remplacé le titre qui précédait le paragraphe 69 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 51 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« *F. Extension aux établissements stables des conventions de double imposition conclues avec les États tiers*

51. Lorsque l'établissement stable dans un État contractant d'une entreprise qui est un résident de l'autre État contractant reçoit des dividendes, des intérêts ou des redevances provenant d'un État tiers, la question se pose alors de savoir si et dans quelle mesure l'État contractant dans lequel est situé l'établissement stable doit imputer l'impôt non récupérable de l'État tiers. »

Le paragraphe 51 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 51 a été renuméroté paragraphe 49 (voir historique du paragraphe 67), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe, un nouveau paragraphe 51 a été ajouté et le titre qui précédait le paragraphe 54 a été inséré au-dessus du paragraphe 51 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 60 d'un autre rapport intitulé « Cas triangulaires » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

C (24)

Le paragraphe 69, tel qu'il se lisait avant le 23 octobre 1997, a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 69 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« *Paragraphe 3*

69. La *Belgique* se réserve en principe la faculté d'appliquer les dispositions de sa législation interne pour l'imposition des bénéfices des établissements stables belges de sociétés résidentes des pays avec lesquels elle négocie. Toutefois, dans la mesure où la situation générale faite dans ces pays aux établissements stables de sociétés résidentes de la Belgique justifie une telle attitude, la Belgique acceptera d'imposer lesdits bénéfices au taux normal applicable dans le cas des sociétés belges. La Belgique se réserve également le droit de percevoir, à titre d'imposition minimum, son précompte mobilier sur les dividendes perçus par des établissements belges de sociétés non-résidentes. »

Le paragraphe 69, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 64 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 64 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 69 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et amendé en remplaçant « Paragraphe 4 » par « Paragraphe 3 » par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 64 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« *Paragraphe 4*

64. La *Belgique* se réserve la faculté d'appliquer les dispositions de sa législation interne pour l'imposition des bénéfices des établissements stables belges de sociétés et associations résidentes des pays avec lesquels elle négocie, dans la mesure où la situation générale faite dans ces pays aux établissements stables de sociétés et associations résidentes de la Belgique justifie une telle attitude. »

Le paragraphe 64 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 70 : Correspond au paragraphe 52 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 70 a été amendé et renuméroté paragraphe 91 (voir historique du paragraphe 91) et le paragraphe 52 a été amendé en amendant la disposition suggérée et en ajoutant la dernière phrase et a été renuméroté paragraphe 70 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008). Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 52 se lisait comme suit :

« 52. Il y a consensus sur le fait qu'il y a une double imposition dans ces situations et qu'une méthode d'allégement doit être trouvée. La majorité des pays membres sont en mesure d'octroyer l'imputation dans de tels cas soit sur la base de leur droit interne, soit en vertu du paragraphe 3. Les États qui ne peuvent ainsi octroyer l'imputation ou qui désirent clarifier la situation peuvent souhaiter compléter cette disposition dans leur convention avec l'État contractant dont l'entreprise est un résident par une formulation qui permette à l'État de l'établissement stable l'imputation de l'impôt de l'État de la source pour un montant qui n'excède pas celui que les entreprises qui sont résidents de l'État contractant dans lequel l'établissement stable est situé peuvent imputer sur la base de la convention de cet État avec l'État tiers. Dans la mesure où l'impôt non récupérable selon la convention entre l'État tiers et l'État de résidence de l'entreprise qui a un établissement stable dans l'autre État contractant est plus bas que selon la convention entre l'État tiers et l'État contractant de l'établissement stable, seul doit être imputé l'impôt le plus bas perçu dans l'État tiers. Ce résultat pourra être atteint en ajoutant la phrase suivante après la première phrase du paragraphe 3 :

> Lorsqu'un établissement stable dans un État contractant d'une entreprise de l'autre État contractant reçoit des dividendes, intérêts ou redevances provenant d'un État tiers et que le droit ou le bien générateur des dividendes, intérêts ou redevances se rattache effectivement à cet établissement stable, le premier État accorde un crédit d'impôt à raison de l'impôt payé dans l'État tiers sur les dividendes, intérêts ou redevances, selon le cas, en appliquant le taux d'imposition prévu dans la convention concernant les impôts sur le revenu et sur la fortune entre l'État dont l'entreprise est un résident et l'État tiers. Toutefois, le montant du crédit ne peut excéder le montant qu'une entreprise résidente du premier État peut réclamer en vertu de la convention concernant les revenus et la fortune entre cet État et l'État tiers. »

Le paragraphe 52 a été antérieurement amendé le 23 octobre 1997, en remplaçant la disposition suggérée à la fin du paragraphe, par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 23 octobre 1997, la disposition suggérée du paragraphe 52 se lisait comme suit :

> « Lorsqu'un établissement stable dans un État contractant d'une entreprise de l'autre État contractant reçoit des dividendes, intérêts ou redevances provenant d'un État tiers et que le droit ou le bien générateur des dividendes, intérêts ou redevances se rattache effectivement à cet établissement stable, le premier État accorde un crédit d'impôt à raison de l'impôt payé dans l'État tiers sur les dividendes, intérêts ou redevances, selon le cas, mais le montant de ce crédit ne peut excéder le montant obtenu par l'application du taux approprié prévu dans la convention concernant les impôts sur le revenu et sur la fortune entre l'État dont l'entreprise est un résident et l'État tiers. »

Le paragraphe 52 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992, quand le paragraphe 52 a été amendé et renuméroté paragraphe 50 (voir historique du paragraphe 68) et un nouveau paragraphe 52 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 60 d'un autre rapport intitulé « Cas triangulaires » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992).

Paragraphe 71 : Correspond au paragraphe 53 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 53 a été renuméroté paragraphe 71 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 53 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 53 a été supprimé et le nouveau paragraphe 53 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 60 d'un autre rapport intitulé « Cas triangulaires » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 53 se lisait comme suit :

C (24)

> « 53. Il faut toutefois signaler que des difficultés peuvent surgir à propos du montant à imputer, si les établissements stables de l'État A bénéficient de la convention que l'État B a passée avec l'État C. Ce montant peut être celui de l'impôt effectivement perçu par l'État C ou celui de l'impôt que l'État C peut percevoir en vertu de ses conventions soit avec l'État A soit avec l'État B. En outre, la question se pose de savoir si cette imputation n'est pas accordée deux fois, c'est-à-dire une fois dans l'État A où se trouve l'établissement stable et une deuxième fois dans l'État B, État de la résidence. Ce sont là des problèmes qu'il appartient aux États contractants de régler, le cas échéant, dans le cadre des négociations bilatérales. »

Le paragraphe 53 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Le paragraphe 71, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, date à laquelle il a été supprimé, se lisait comme suit :

> « 71. La *Grèce* accepte la disposition du paragraphe 4 mais souhaite cependant se réserver la possibilité de ne pas appliquer les dispositions des articles 11 et 12 lorsque la créance pour laquelle les intérêts sont payés, et le bien ou le droit donnant lieu aux redevances, ont été créés ou affectés principalement pour tirer avantage des articles 11 et 12 respectivement et non pour des raisons commerciales véritables. »

Le paragraphe 71 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 72 : Amendé le 15 juillet 2014, en changeant le mot « attribuables par « atttribués, », par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 72 se lisait comme suit :

> « 72. Il existe, outre le classique cas triangulaire ici traité, d'autres relations triangulaires. Il faut notamment mentionner le cas dans lequel l'État de l'entreprise est également l'État duquel proviennent les revenus attribuables à l'établissement stable situé dans l'autre État (voir également le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 21). Les États peuvent régler les questions qui y sont liées dans le cadre de négociations bilatérales. »

Correspond au paragraphe 54 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 72 a été renuméroté paragraphe 92 (voir historique du paragraphe 92), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et le paragraphe 54 a été renuméroté paragraphe 72 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 54 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 54 a été supprimé, le titre qui le précédait a été inséré au-dessus du paragraphe 51 et un nouveau paragraphe 54 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 60 d'un autre rapport intitulé « Cas triangulaires » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 54 se lisait comme suit :

> « 54. Si une entreprise d'un État (A) bénéficie normalement pour l'établissement stable qu'elle a dans un autre État (B) des dispositions de la convention entre ces deux États A et B, elle ne peut en revanche, dans l'hypothèse où cet établissement stable tirerait des revenus d'un État tiers (C), invoquer au profit de celui-ci les dispositions de la convention entre les États B et C, dès lors en effet qu'elle n'est résidente d'aucun de ces deux États (voir article 1). C'est là l'application du principe bien connu de la relativité des traités selon lequel ceux-ci n'ont d'effet qu'entre les États contractants. »

Le paragraphe 54 et le titre qui le précédait ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 73 : Correspond au paragraphe 55 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 55 a été renuméroté paragraphe 73 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article

24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 55, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 56 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 55 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé, le titre qui précédait le paragraphe 56 a été amendé en y remplaçant le chiffre « 5 » par le chiffre « 4 » et le paragraphe 56 a été renuméroté paragraphe 55 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 56 a été ajouté et complété par le titre qui se trouvait auparavant au-dessus du paragraphe 18 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Dans le Modèle de Convention de 1977 jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé le 23 juillet 1992, le paragraphe 55 se lisait comme suit :

> « *Paragraphe* 5
>
> 55. La même entreprise ne pourrait davantage invoquer aux mêmes fins la clause dite de la nation la plus favorisée stipulée —même dans les termes les plus généraux— dans un traité ou accord conclu entre les États A et B. En effet, il a toujours été admis qu'une telle clause ne s'appliquait pas dans le cas des conventions de double imposition pour la raison que celles-ci sont essentiellement fondées sur le principe de la réciprocité. Il est à noter, cependant, que certains États, dans les conventions de double imposition qu'ils ont conclues, ont prévu la possibilité de faire application de ces dispositions, « dans des cas spéciaux », aux établissements stables d'entreprises d'un État tiers. »

Le paragraphe 55 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 74 : Correspond au paragraphe 56 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 56 a été amendé et renuméroté paragraphe 74 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 56 se lisait comme suit :

> « 56. Le paragraphe 4 n'interdit pas au pays de l'emprunteur d'assimiler des intérêts à des dividendes en vertu de ses réglementations nationales sur la sous-capitalisation, dans la mesure où celles-ci sont compatibles avec le paragraphe 1 de l'article 9 ou le paragraphe 6 de l'article 11. Toutefois, si ce régime résulte de réglementations qui ne sont pas compatibles avec lesdits articles et qui ne s'appliquent qu'à des créanciers non résidents (à l'exclusion des créanciers résidents), son application est interdite par le paragraphe 4. »

Le paragraphe 56 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 56 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 55 (voir historique du paragraphe 74), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et amendé et un nouveau paragraphe 56 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'alinéa 66 *a*) d'un rapport antérieur intitulé « La sous-capitalisation » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1986).

Paragraphe 75 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 76 : Correspond au paragraphe 57 tel qu'il se lisait dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 57 a été renuméroté paragraphe 76 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le titre qui précédait le paragraphe 57 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé le 23 juillet 1992 en y remplaçant le chiffre « 6 » par le chiffre « 5 », par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le titre qui précédait le paragraphe 57 se lisait comme suit :

« *Paragraphe 6* »

Le paragraphe 57 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 18 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 18 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 57 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 18 se lisait comme suit :

> «18. Le paragraphe 5 interdit à un État contractant de traiter de façon différente deux entreprises résidant sur son propre territoire dont le capital de l'une est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents de l'autre État contractant. Cette disposition et la discrimination qu'elle est de nature à supprimer ont trait seulement à la taxation des entreprises et non à celle des personnes qui détiennent ou contrôlent le capital des entreprises. Elle a donc pour objet d'assurer à des résidents d'un même État un même traitement et non de soumettre les capitaux étrangers, entre les mains des associés, à un régime identique à celui qui est appliqué aux capitaux nationaux. De ce point de vue, le paragraphe 5 n'a aucun rapport avec la nationalité telle qu'elle est définie au paragraphe 2 et ne se propose nullement d'introduire dans l'article une nouvelle notion de « nationalité du capital ». »

Paragraphe 77 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 78 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 79 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Paragraphe 80 : Correspond au paragraphe 59 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 59 a été renuméroté paragraphe 80 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 59 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 59 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 61 (voir historique du paragraphe 82), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et un nouveau paragraphe 59 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base des paragraphes 30 et 31 d'un rapport antérieur intitulé « Les conventions préventives de double imposition et l'utilisation de sociétés écran » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986).

Paragraphe 81 : Correspond au paragraphe 60 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 60 a été renuméroté paragraphe 81 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 60, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 58 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 60 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 62 (voir historique du paragraphe 83), le paragraphe 58 a été renuméroté paragraphe 60 et le titre qui le précédait a été amendé en y remplaçant le chiffre « 7 » par le chiffre « 6 », par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le titre qui précédait le paragraphe 58 se lisait comme suit :

« *Paragraphe 7* »

Le paragraphe 58 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 19 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 19 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 58 et le titre qui le précédait a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

> « 19. Ce paragraphe précise que le terme « imposition » employé dans les paragraphes précédents de l'article désigne les contributions de toute nature ou dénomination perçues au profit de l'État, de ses subdivisions politiques et de ses collectivités locales. Il n'appelle pas de commentaire spécial. »

Paragraphe 82 : Supprimé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 82 se lisait comme suit :

> « 82. L'interprétation contenue dans les paragraphes 57 et 58 ci-dessus n'est pas partagée par l'*Allemagne* dont la législation fiscale prévoit l'application, à l'égard des non-résidents, d'un taux minimum applicable aux sources de revenu exclusivement domestiques, ce taux minimum étant voisin des taux les plus bas compris dans l'échelle des taux d'imposition progressive. »

C (24)

Correspond au paragraphe 61 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 61 a été amendé, en remplaçant les renvois aux paragraphes « 38 et 39 » par « 57 et 58 » et renuméroté paragraphe 82 et le titre qui précédait le paragraphe 61 a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008). Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 61 se lisait comme suit :

> « 61. L'interprétation contenue dans les paragraphes 38 et 39 ci-dessus n'est pas partagée par l'*Allemagne* dont la législation fiscale prévoit l'application, à l'égard des non-résidents, d'un taux minimum applicable aux sources de revenu exclusivement domestiques, ce taux minimum étant voisin des taux les plus bas compris dans l'échelle des taux d'imposition progressive. »

Le paragraphe 61 a été antérieurement amendé le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 61 se lisait comme suit :

> « 61. L'interprétation contenue dans les paragraphes 38 et 39 ci-dessus n'est pas partagée par l'*Allemagne* dont la législation fiscale prévoit l'application d'un taux minimum pour les non-résidents. Selon la législation fiscale allemande, les bénéfices de l'établissement stable d'une entreprise gérée en Allemagne par une personne physique non résidente sont soumis à l'impôt sur le revenu au taux minimum de 25 pour cent. D'autre part, la législation fiscale allemande restreint l'application de taux plus élevés en limitant strictement l'assiette selon laquelle est déterminé le taux d'imposition, aux bénéfices provenant de sources allemandes — à l'exclusion donc de bénéfices provenant d'unités de l'entreprise situées à l'étranger. De plus, vu que le taux minimum de 25 pour cent est situé près du bas de l'échelle des taux d'imposition progressive, qui vont de 22 à 56 pour cent, l'Allemagne estime que l'application du taux minimum de 25 pour cent n'est pas contraire aux dispositions du paragraphe 3. »

Le paragraphe 61, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 59 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 61 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 64 (voir historique du paragraphe 85), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et le paragraphe 59 a été renuméroté paragraphe 61 et amendé, en y remplaçant les renvois aux paragraphes 40 et 41 et au paragraphe 4 de l'article par des renvois aux paragraphes 38 et 39 et au paragraphe 3 de l'article respectivement et le titre qui précédait le paragraphe 59 a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 59 se lisait comme suit :

> « 59. L'interprétation contenue dans les paragraphes 40 et 41 ci-dessus n'est pas partagée par l'*Allemagne* dont la législation fiscale prévoit l'application d'un taux minimum pour les non-résidents. Selon la législation fiscale allemande, les bénéfices de l'établissement stable d'une entreprise gérée en Allemagne par une personne physique non résidente sont soumis à l'impôt sur le revenu au taux minimum de 25 pour cent. D'autre part, la législation fiscale allemande restreint l'application de taux plus élevés en limitant strictement l'assiette selon laquelle est déterminé le taux d'imposition, aux bénéfices provenant de sources allemandes — à l'exclusion donc de bénéfices provenant d'unités de l'entreprise situées à l'étranger. De plus, vu que le taux minimum de 25 pour cent est situé près du bas de l'échelle des taux d'imposition progressive, qui vont de 22 à 56 pour cent, l'Allemagne estime que l'application du taux minimum de 25 pour cent n'est pas contraire aux dispositions du paragraphe 4. »

Le paragraphe 59 et le titre qui le précédait ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 83 : Correspond au paragraphe 62 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 62 a été amendé et renuméroté paragraphe 83 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en

œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 62, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 60 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 62 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 66 (voir historique du paragraphe 88), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et le paragraphe 60 a été renuméroté paragraphe 62 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 60 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 84 : Correspond au paragraphe 63 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 63 a été amendé, en remplaçant le renvoi au « paragraphe 53 » par un renvoi au « paragraphe 71 » et renuméroté paragraphe 84 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 63 se lisait comme suit :

> « 63. Au sujet du paragraphe 53, les *Pays-Bas* reconnaissent que les États peuvent vouloir inclure, dans leurs conventions bilatérales, une disposition visant à prévenir l'obtention des avantages de la Convention dans les « cas triangulaires » qui peuvent être considérés comme abusifs. Cependant, la rédaction de telles dispositions devrait toujours être basée sur la constatation que les avantages de la Convention peuvent être obtenus à moins que la situation ne soit abusive. De plus, les Pays-Bas désirent exprimer l'opinion que l'expression « imposés normalement » est trop ambiguë pour pouvoir servir de critère aux fins de la détermination du caractère abusif d'une situation. »

Le paragraphe 63 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 63 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 67 (voir historique du paragraphe 89) et un nouveau paragraphe 63 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 85 : Correspond au paragraphe 64 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 64 a été amendé, en supprimant l'Australie de la liste des pays faisant cette réserve, renuméroté paragraphe 85 et le titre qui précédait le paragraphe 64 a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 64 se lisait comme suit :

> « 64. L'*Australie*, le *Canada* et la *Nouvelle-Zélande* font une réserve sur cet article. »

C (24)

Le paragraphe 64, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 61 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 64 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 69 (voir historique du paragraphe 69) et le titre qui précédait le paragraphe 64 a été déplacé avec ce paragraphe et amendé en y remplaçant le chiffre « 4 » par le chiffre « 3 », le paragraphe 61 a été renuméroté paragraphe 64 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 61 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 20 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 20 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 61 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 20 se lisait comme suit :

« 20. Le *Canada* fait une réserve sur l'article. »

Paragraphe 86 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 87 : Correspond au paragraphe 65 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 65 a été renuméroté paragraphe 87 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 65 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992. A cette date, le paragraphe 65 du Modèle de Convention de 1977 a été supprimé et un nouveau paragraphe 65 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 65 se lisait comme suit :

« 65. Le *Japon* se réserve le droit de ne pas étendre aux établissements stables de non-résidents le bénéfice des mesures fiscales d'encouragement adoptées à des fins de politique nationale. »

Le paragraphe 65 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 88 : Correspond au paragraphe 66 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 66 a été renuméroté paragraphe 88 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 66 a été amendé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 66 se lisait comme suit :

« 66. La *France* souhaite se réserver la possibilité de n'appliquer qu'aux personnes physiques les dispositions du paragraphe 1, compte tenu de la jurisprudence de ses tribunaux, et compte tenu de ce que les paragraphes 3, 4 et 5 donnent par ailleurs les plus larges garanties aux sociétés en matière de non-discrimination. Elle souhaite également se réserver la possibilité de n'accorder qu'aux personnes de nationalité française le bénéfice de l'exonération des gains provenant de l'aliénation des immeubles constituant la résidence en France de personnes de nationalité française qui sont domiciliées hors de France, qui est prévue par sa législation. »

Le paragraphe 66, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 62 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 66 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 70 (voir historique du paragraphe 91), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et amendé, le paragraphe 62 a été amendé et renuméroté paragraphe 66 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La révision du

Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 62 se lisait comme suit :

> « 62. La *France* accepte la disposition du paragraphe 1, mais souhaite cependant se réserver la possibilité de n'accorder qu'aux personnes de nationalité française le bénéfice de l'exonération des gains provenant de l'aliénation des immeubles constituant la résidence en France de personnes de nationalité française qui sont domiciliées hors de France, qui est prévue par sa législation. »

Le paragraphe 62 et le titre qui le précédait ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 89 : Amendé le 22 juillet 2010 en ajoutant le Chili à la liste des pays faisant cette réserve par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 89 se lisait comme suit :

> « 89. Le *Royaume-Uni* fait une réserve sur la deuxième phrase du paragraphe 1. »

Le paragraphe 89 correspond au paragraphe 67 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 67 a été renuméroté paragraphe 89 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 67, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 63 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 63 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 67 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 63 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 90 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Estonie à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 90 se lisait comme suit :

> « 90. Le *Chili* et la *Suisse* se réservent le droit de ne pas insérer le paragraphe 2 dans leurs conventions. »

Le paragraphe 90 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010 en ajoutant le Chili à la liste des pays faisant cette réserve par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 90 se lisait comme suit :

> « 90. La *Suisse* se réserve le droit de ne pas insérer le paragraphe 2 dans ses conventions. »

C (24)

Le paragraphe 90 tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 correspondait au paragraphe 68. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 68 a été renuméroté paragraphe 90 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 68 et le titre qui le précède ont été ajoutés le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 90.1 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 91 : Correspond au paragraphe 70 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 70 a été amendé et renuméroté paragraphe 91 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 70 se lisait comme suit :

> « 70. La *France* accepte la disposition du paragraphe 4, mais souhaite cependant se réserver la possibilité d'appliquer les dispositions de sa législation concernant la limitation de la déduction des intérêts payés par une société française à une société mère étrangère. »

Le paragraphe 70, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 66 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 66 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé en y remplaçant le renvoi au paragraphe 5 par un renvoi au paragraphe 4, a été renuméroté paragraphe 70 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et amendé, en y remplaçant le chiffre « 5 » par le chiffre « 4 » par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention de 1977 », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 66 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

> « *Paragraphe 5*
>
> 66. La *France* accepte la disposition du paragraphe 5, mais souhaite cependant se réserver la possibilité d'appliquer les dispositions de sa législation concernant la limitation de la déduction des intérêts payés par une société française à une société mère étrangère. »

Le paragraphe 66 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 92 : Amendé le 15 juillet 2014, en supprimant l'Irlande de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 92 se lisait comme suit :

> « 92. Le *Chili*, la *Grèce*, l'*Irlande* et le *Royaume-Uni* se réservent le droit de restreindre l'application de cet article aux impôts visés par la Convention. »

Le paragraphe 92 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant le Chili et en supprimant le Luxembourg de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 92 se lisait comme suit :

> « 92. La *Grèce*, l'*Irlande*, le *Luxembourg* et le *Royaume-Uni* se réservent le droit de restreindre l'application de cet article aux impôts visés par la Convention. »

Le paragraphe 92 correspond au paragraphe 72 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 72 a été renuméroté paragraphe 92 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008

du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « La mise en œuvre et l'interprétation de l'article 24 (non-discrimination) » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 20 juin 2008).

Le paragraphe 72 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant le Luxembourg à la liste des pays faisant cette réserve par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 72 se lisait comme suit :

> « 72. La *Grèce*, l'*Irlande* et le *Royaume-Uni* se réservent le droit de restreindre l'application de cet article aux impôts visés par la Convention. »

Le paragraphe 72 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995, en ajoutant la Grèce et l'Irlande à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 72 se lisait comme suit :

> « 72. Le *Royaume-Uni* se réserve le droit de restreindre l'application de cet article aux impôts visés par la Convention. »

Le paragraphe 72 et le titre qui le précédait ont été ajoutés le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 25 CONCERNANT LA PROCÉDURE AMIABLE

I. Remarques préliminaires

1. Cet article institue une procédure d'entente amiable pour le règlement des difficultés soulevées par l'application *lato sensu* de la Convention.

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

2. Il prévoit d'abord, dans ses paragraphes 1 et 2, que les autorités compétentes doivent s'efforcer de régler, par voie d'accord amiable, la situation des contribuables faisant l'objet d'une imposition non conforme aux dispositions de la Convention.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

3. En outre, dans son paragraphe 3, il invite et habilite les autorités compétentes des deux États à résoudre par accord amiable les problèmes relatifs à l'interprétation ou à l'application de la Convention et, d'autre part, à se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

4. Au sujet des modalités pratiques de cette procédure, l'article, dans son paragraphe 4, se borne à autoriser les autorités compétentes à communiquer directement entre elles, sans passer par la voie diplomatique et, si elles le jugent opportun, à se concerter oralement ou au sein d'une commission mixte créée spécialement à cet effet. L'article 26 s'applique à l'échange de renseignements aux fins des dispositions de cet article. La confidentialité des renseignements échangés dans le cadre d'une procédure amiable est donc assurée.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

5. Finalement, dans son paragraphe 5, l'article prévoit une procédure permettant à un contribuable de demander l'arbitrage des questions non résolues qui ont empêché les autorités compétentes de conclure un accord amiable dans un délai de deux ans. Même si la procédure amiable constitue généralement un mode de règlement efficace et efficient des différends portant sur la Convention, il peut arriver que dans certains cas les autorités compétentes ne puissent convenir que l'imposition par chaque État est conforme aux dispositions de la Convention. La procédure d'arbitrage prévue au paragraphe 5 permettra que ces cas soient réglés par une décision indépendante sur les questions non résolues, ce qui permettra de conclure un accord amiable. Cette procédure fait partie intégrante de la procédure amiable

et ne constitue pas une solution de rechange pour résoudre des différends relatifs à l'application de la Convention.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

6. L'article posant seulement des conditions générales, en ce qui concerne la procédure amiable, les commentaires qui suivent visent à préciser l'objet de ces règles ainsi qu'à les compléter, au besoin, en se référant notamment aux règles et pratiques suivies au plan international pour la mise en œuvre de la procédure amiable ou, au plan interne, dans le déroulement des procédures existant dans la plupart des pays membres de l'OCDE pour le règlement des litiges fiscaux. En particulier, puisque le paragraphe 5 exige que les autorités compétentes conviennent des modalités d'application du processus d'arbitrage prévu par ce paragraphe, les commentaires qui suivent traitent de façon détaillée des questions procédurales relatives à ce processus. Une annexe à ces Commentaires inclut un modèle d'accord que les autorités compétentes pourront utiliser afin de régler les modalités d'application du processus d'arbitrage ; cette annexe traite de nombreuses questions institutionnelles et procédurales, explique les diverses dispositions du modèle d'accord amiable et, dans certains cas, prévoit des solutions de rechange.

(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

II. Commentaires des dispositions de l'article

Paragraphes 1 et 2

7. Les règles énoncées aux paragraphes 1 et 2 prévoient l'élimination dans des cas particuliers des impositions ne seraient pas conformes à la Convention. On sait qu'en pareil cas, la possibilité de former un recours contentieux devant le juge de l'impôt, soit directement, soit à la suite du rejet de la réclamation par l'administration fiscale, est normalement ouverte aux contribuables. Lorsque l'imposition non conforme à la Convention résulte d'une application incorrecte de celle-ci dans les deux États, les contribuables doivent alors la contester dans chaque État, avec tous les inconvénients et incertitudes que comporte une telle situation. Ainsi, le paragraphe 1 met-il à la disposition des contribuables intéressés, sans pour autant les priver du droit d'exercer les recours contentieux ordinaires, une procédure dite amiable, parce qu'elle tend dans sa seconde phase au règlement du litige à l'amiable, par entente entre autorités compétentes, la première phase se situant uniquement dans l'État de résidence (sauf dans le cas où la procédure est engagée par le contribuable dans l'État dont il possède la nationalité pour l'application du paragraphe 1 de l'article 24) depuis la présentation de la réclamation jusqu'à la décision prise par l'autorité compétente à son sujet.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

8. Quoi qu'il en soit, cette procédure apparaît comme exorbitante du droit interne. Il s'ensuit qu'elle peut être mise en oeuvre exclusivement dans les cas qui entrent dans les prévisions du paragraphe 1, c'est-à-dire dans les cas où une imposition a été établie ou doit être établie en méconnaissance des dispositions de la Convention. Ainsi, lorsqu'une imposition a été établie contrairement à la Convention et au droit interne à la fois, elle n'est justifiable de la procédure amiable que dans la mesure où la Convention est en cause, à moins qu'il n'existe un lien de connexité entre les règles conventionnelles et les règles de droit interne ayant été appliquées à tort.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

9. Dans la pratique, la procédure s'applique dans les cas — de loin les plus nombreux — où la mesure en cause entraîne une double imposition que la Convention a précisément pour objet d'éviter. On peut mentionner, parmi les cas les plus répandus :

— les questions relatives à l'attribution de bénéfices à un établissement stable conformément au paragraphe 2 de l'article 7 ;

— l'imposition dans l'État du débiteur, en cas de relations spéciales entre le débiteur et le bénéficiaire effectif, de la partie excédentaire des intérêts et redevances en application des dispositions de l'article 9, du paragraphe 6 de l'article 11 ou du paragraphe 4 de l'article 12 ;

— les cas d'application d'une législation concernant la sous-capitalisation lorsque l'État de la société débitrice a assimilé les intérêts à des dividendes, dans la mesure où ce régime est fondé sur des clauses d'une convention correspondant par exemple à l'article 9 ou au paragraphe 6 de l'article 11 ;

— les cas où l'ignorance de la situation de fait du contribuable a entraîné une application inexacte de la Convention, spécialement à propos de la détermination de la résidence (paragraphe 2 de l'article 4), de l'existence d'un établissement stable (article 5) ou du caractère temporaire de la mission effectuée par un salarié (paragraphe 2 de l'article 15).

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

10. L'article 25 fournit également aux autorités compétentes un mécanisme leur permettant de se concerter en vue de résoudre dans le contexte des prix de transfert non seulement les cas de double imposition juridique mais aussi les problèmes de double imposition économique et particulièrement ceux qui résultent des réintégrations effectuées dans les bénéfices des entreprises associées en vertu du paragraphe 1 de l'article 9 ; les ajustements à opérer corrélativement en application du paragraphe 2 du même article relèvent

donc de la procédure amiable, aussi bien pour l'appréciation du bien-fondé du redressement que pour la détermination de son montant.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

11. En effet, ceci résulte des termes mêmes du paragraphe 2 de l'article 9 lorsqu'une clause de ce genre figure dans la convention bilatérale en cause. Lorsque la convention bilatérale ne contient pas de règles correspondant à celles du paragraphe 2 de l'article 9 (et tel est généralement le cas pour les conventions antérieures à 1977), l'insertion de l'article 9, limité au paragraphe 1 — qui ne fait le plus souvent que confirmer des règles plus ou moins analogues des législations internes — montre que les États contractants entendent faire entrer la double imposition économique dans le champ d'application de la Convention. Par voie de conséquence, suivant l'opinion dominante au sein des pays membres, la double imposition économique créée par la rectification des prix de transfert n'est pas conforme tout au moins à l'esprit de la Convention et elle entre donc dans le champ d'application de la procédure amiable prévue par l'article 25.

(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

12. Si la procédure amiable est clairement utile pour régler les questions soulevées quant au type d'ajustement qui peut être fait en vertu du paragraphe 2 de l'article 9, il s'ensuit que même en l'absence d'une telle disposition, les États devraient tenter d'éviter la double imposition, notamment en procédant à un ajustement corrélatif tel que celui dont il est question au paragraphe 2. Quoique les opinions puissent diverger, les États considèrent par conséquent de façon générale qu'une procédure amiable initiée par un contribuable dont l'objet est une double imposition économique contraire à l'article 9 inclut la question de savoir s'il aurait fallu procéder à un ajustement corrélatif, même en l'absence d'une disposition analogue au paragraphe 2 de l'article 9. Les États qui ne partagent pas cette opinion trouvent cependant, dans la pratique, les moyens de remédier le plus souvent aux cas de double imposition économique frappant des entreprises de bonne foi, en s'appuyant sur des dispositions de leur législation interne.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

13. La procédure amiable trouve aussi à s'appliquer en l'absence de toute double imposition contraire à la Convention dès l'instant où l'imposition litigieuse contrevient directement à une règle de la Convention. Tel est le cas lorsqu'un État impose un revenu donné alors que la Convention attribue pour ce revenu un droit exclusif d'imposition à l'autre État, encore que ce dernier ne puisse l'exercer par suite d'une lacune de sa législation interne. Une autre catégorie de cas concerne les personnes qui, étant ressortissantes d'un État contractant, mais résidentes de l'autre État contractant, sont soumises dans

C (25)

ce dernier État à un traitement fiscal discriminatoire au regard des dispositions du paragraphe 1 de l'article 24.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

14. Il importe de noter que la procédure amiable peut, à la différence des recours contentieux de droit interne, être mise en œuvre par un contribuable sans attendre que l'imposition considérée par lui comme « non conforme aux dispositions de la … Convention » ait été établie ou lui ait été notifiée. Pour qu'il puisse engager une telle procédure, il faut et il suffit qu'il établisse que les « mesures prises par un État ou par les deux États » entraîneront une telle imposition, celle-ci apparaissant comme un risque qui n'est pas simplement éventuel mais probable. Ces mesures s'entendent de tous actes ou décisions, de nature législative ou réglementaire, et de portée générale ou individuelle, ayant pour conséquence directe et nécessaire l'établissement contrairement aux dispositions de la Convention d'une imposition à la charge du requérant. Par exemple, si une modification du droit fiscal interne d'un État contractant fait en sorte qu'une personne gagnant des revenus d'une certaine nature fera l'objet d'une imposition non conforme à la Convention, cette personne pourrait mettre en œuvre la procédure amiable dès que la loi est modifiée et qu'elle gagne les revenus en question ou dès qu'il devient probable qu'elle gagne de tels revenus. D'autres exemples portent sur la transmission d'une déclaration dans le cadre d'un système d'auto-imposition ou sur l'examen approfondi de la déclaration d'un contribuable dans le cadre d'une vérification, dans la mesure où l'un ou l'autre de ces faits rend probable une imposition non conforme à la Convention (par exemple, si la situation que le contribuable est tenu de déclarer en vertu de la législation interne de l'un des États contractants devait donner lieu, au cas où elle ferait l'objet d'une cotisation de cet État dans le cadre d'un système non déclaratif, à un risque d'imposition non conforme à la Convention, ou si des circonstances telles que la position officielle de l'État contractant ou ses pratiques en matière de vérifications rendaient très probable qu'une vérification approfondie d'une position particulière comme celle prise par le contribuable aboutisse à un projet de cotisation d'impôt qui entraînerait vraisemblablement une imposition non conforme à la Convention). Un autre exemple pourrait être constitué par le cas où la législation d'un État en matière de prix de transfert oblige un contribuable à déclarer des revenus supérieurs à ceux qui résultent des prix qu'il a effectivement pratiqués dans une transaction avec une partie liée, conformément au principe de pleine concurrence, et où l'on a de bonnes raisons de douter que la partie liée au contribuable puisse obtenir un ajustement corrélatif dans l'autre État contractant en l'absence d'une procédure amiable. Comme l'indiquent les premiers mots du paragraphe 1, la question de savoir si les mesures prises par un État contractant ou les deux États contractants entraîneront une imposition non conforme à la Convention

doit être résolue du point de vue du contribuable. Si l'estimation que fait le contribuable de l'existence d'une telle imposition doit être raisonnable et s'appuyer sur des faits prouvables, les autorités fiscales ne devraient pas refuser une demande soumise en vertu du paragraphe 1 simplement parce qu'elles estiment qu'il n'a pas été prouvé (par exemple, en application des normes juridiques nationales exigeant une « prépondérance de la preuve »), qu'une telle imposition aura lieu.

(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

15. Comme les premières étapes d'une procédure amiable peuvent être entreprises dès qu'il y a probabilité qu'une imposition puisse ne pas être conforme à la Convention, un tel lancement de la procédure ne sera pas considéré comme la soumission d'un cas devant l'autorité compétente aux fins de la détermination de la date du début de la période de deux ans mentionnée au paragraphe 5 de l'article. Le paragraphe 8 de l'annexe aux Commentaires sur l'article 25 précise dans quelles circonstances débute ladite période de deux ans.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

16. Pour être recevables, les réclamations formées en vertu du paragraphe 1 doivent satisfaire d'abord à une double exigence expressément formulée dans ce paragraphe : elles doivent, en effet, être présentées, en principe, à l'autorité compétente de l'État de résidence du contribuable (sauf dans le cas où la procédure est engagée par le contribuable dans l'État dont il possède la nationalité pour l'application du paragraphe 1 de l'article 24) et ce, dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme à la Convention. La Convention ne prévoit aucune règle particulière quant à la forme de ces réclamations. Les autorités compétentes peuvent prescrire les procédures particulières qu'elles jugent appropriées. Si aucune procédure particulière n'a été prescrite, les réclamations peuvent être présentées de la même façon que les réclamations en matière fiscale devant l'administration de l'État concerné.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

17. L'obligation pour le contribuable de s'adresser à l'autorité compétente de l'État dont il est un résident (sauf dans le cas où la procédure est engagée par le contribuable dans l'État dont il possède la nationalité pour l'application du paragraphe 1 de l'article 24) est de portée générale sans qu'il y ait à distinguer selon que l'imposition contestée a été établie dans cet État ou au contraire dans l'autre État et qu'elle a entraîné ou non une double imposition. Si, postérieurement à la mesure ou à l'imposition attaquée, ce contribuable a transféré sa résidence dans l'autre État contractant, il n'en doit pas moins adresser sa réclamation à l'autorité compétente de l'État dont il était résident

durant l'année au titre de laquelle l'imposition en cause a été ou doit être établie.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

18. Toutefois, dans le cas, déjà évoqué, où une personne ressortissante d'un État mais qui est un résident de l'autre État, se plaindrait d'avoir fait l'objet, dans ce dernier État, d'une mesure ou d'une imposition ayant un caractère discriminatoire au regard du paragraphe 1 de l'article 24, il paraît plus indiqué pour des raisons évidentes d'admettre, par exception à la règle générale énoncée ci-dessus, qu'elle présente sa réclamation à l'autorité compétente de l'État contractant dont elle possède la nationalité. Enfin, c'est à la même autorité compétente que doit être adressée la réclamation d'une personne qui, sans être un résident d'un État contractant, possède la nationalité d'un État contractant, et dont le cas relève du paragraphe 1 de l'article 24.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

19. Par ailleurs, les États contractants peuvent, s'ils l'estiment préférable, accorder aux contribuables la faculté d'adresser leurs réclamations à leur choix à l'autorité compétente de l'un ou l'autre État. En ce cas, le paragraphe 1 devrait être modifié comme suit :

> 1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente Convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces États, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'un ou l'autre État contractant. Le cas devra être soumis dans les trois ans qui suivront la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

20. Le délai de trois ans prévu par la seconde phrase du paragraphe 1 pour l'introduction des réclamations vise à protéger les administrations contre des réclamations tardives. Ce délai doit être considéré comme un minimum, de sorte que les États contractants sont libres de convenir, dans leurs conventions bilatérales, d'un délai plus long dans l'intérêt des contribuables, par analogie notamment avec les délais prévus par leurs réglementations internes respectives en matière de conventions fiscales. Ces États peuvent omettre la seconde phrase du paragraphe 1 s'ils sont d'accord pour considérer que leurs réglementations internes respectives s'appliquent de plein droit aux réclamations dont il s'agit et ont des conséquences plus favorables pour les contribuables intéressés, soit parce qu'elles prévoient des délais plus étendus ou parce qu'elles ne fixent aucun délai pour la présentation des réclamations.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

21. La disposition fixant le point de départ du délai de trois ans au jour de la « première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention » doit s'interpréter de la manière la plus favorable au contribuable. Aussi, même dans l'hypothèse où une telle imposition pourrait être directement établie en exécution d'une décision ou mesure administrative de portée générale, est-ce seulement à compter de la notification de la mesure individuelle entraînant l'imposition en question, c'est-à-dire, dans l'interprétation la plus favorable, de l'acte d'imposition proprement dit, matérialisé par l'établissement d'un rôle d'impôt ou d'un titre de recette ou de perception, que commence le délai dont il s'agit. Puisqu'un contribuable a le droit de soumettre un cas dès qu'il estime qu'une mesure entraînera une imposition non conforme aux dispositions de la Convention mais que le délai de trois ans court à compter du moment où ce résultat est matérialisé, le contribuable aura dans certains cas le droit d'initier la procédure amiable avant le point de départ du délai de trois ans (un exemple d'une telle situation est fourni au paragraphe 14 ci-dessus).

(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

22. Dans la plupart des cas, ce qu'est la notification d'une cotisation, d'un rôle d'impôt, d'une demande officielle de paiement ou d'un autre titre de recette ou de perception ressortira clairement et des règles de droit interne régiront normalement le moment où cette notification sera considérée avoir été « donnée ». En vertu du droit interne, il s'agira habituellement du moment où la notification est envoyée (moment de l'envoi), d'un nombre préétabli de jours suivant l'envoi, du moment où elle devrait avoir été reçue à l'adresse de destination (dans les deux cas, un moment de réception réelle présumée), ou le moment de sa réception véritable (le moment de réception réelle). En l'absence de règles de cet ordre, il conviendra de considérer que la notification a eu lieu soit au moment de la réception réelle, ou, s'il est difficile de prouver celle-ci, au moment où elle aurait normalement été reçue à l'adresse de destination, gardant à l'esprit que cette disposition doit s'interpréter de la manière la plus favorable au contribuable.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

23. Dans le cas d'une auto-imposition, la charge fiscale fera habituellement l'objet d'une notification quelconque (par exemple, une notification de l'impôt à payer ou du refus ou de l'ajustement d'une demande de remboursement), et en règle générale, le moment de la notification, plutôt que le moment où le contribuable produit sa déclaration fiscale, constituera le point de départ du délai de trois ans. Il peut toutefois arriver qu'aucune notification de l'impôt à payer ou autre notification ne soit prévue. En pareil cas, le moment pertinent de la « notification » correspondrait au moment où le contribuable serait, dans le cours normal des choses, considéré avoir été informé de l'imposition qui est

non conforme à la Convention. Il pourrait s'agir, par exemple, du moment où le contribuable est informé pour la première fois du transfert de fonds notamment par le truchement d'un solde bancaire ou d'un relevé de banque. Le délai commence que le contribuable estime ou non à ce stade que l'imposition est effectivement contraire à la Convention, pourvu que si une personne raisonnablement prudente avait été dans la position du contribuable, cette personne aurait été en mesure de conclure, à ce moment, que l'imposition n'était pas conforme aux dispositions de la Convention. Dans ce cas, la notification au contribuable du fait d'une imposition suffit. En revanche, dans les cas où seule la combinaison de l'auto-imposition avec quelque autre circonstance aurait amené une personne raisonnablement prudente qui serait dans la situation du contribuable à conclure que l'imposition était contraire à la Convention (par exemple, une décision judiciaire selon laquelle l'application d'un impôt dans une situation similaire à celle du contribuable serait contraire aux dispositions de la Convention) le délai commence à courir lorsque cette circonstance se réalise.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

24. Si l'impôt a été prélevé par retenue à la source, le délai commence à courir à compter du paiement du revenu ; toutefois, si le contribuable prouve qu'il n'a eu connaissance de cette retenue qu'à une date ultérieure, le délai ne court qu'à compter de cette dernière date. Lorsque l'imposition non conforme à la Convention résulte de l'effet combiné de décisions ou mesures prises dans les deux États contractants, le délai ne court qu'à compter de la première notification de la décision ou de la mesure la plus récente. Par exemple, lorsqu'un État contractant prélève un impôt non conforme à la Convention, mais qu'un autre État accorde une exemption d'impôt à cet égard ou impute cet impôt en application de l'article 23 A ou de l'article 23 B de manière à éliminer la double imposition, un contribuable s'abstiendra souvent dans la pratique d'initier la procédure amiable pour ce qui concerne l'acte du premier État. Si, toutefois, l'autre État notifie plus tard le contribuable que l'exemption ou l'imputation lui est refusée et qu'une double imposition en résulte alors, un nouveau délai court à compter de cette notification, puisque l'effet combiné des actes des deux États a pour résultat de soumettre le contribuable à une double imposition contraire aux dispositions de la Convention. Dans certains cas, spécialement de cette nature, les dossiers détenus par les autorités fiscales peuvent avoir été détruits avant l'expiration du délai conformément aux pratiques habituelles des États ou de l'un d'entre eux. La Convention n'interdit pas une telle destruction ni ne contraint une autorité compétente à accepter sans preuve les arguments du contribuable, mais en pareil cas, il conviendra que le contribuable puisse, au cours de la procédure amiable et dans la mesure permise par la législation nationale, remédier au manque de preuve. Dans certains cas, l'autre État contractant peut être en mesure de

fournir une preuve suffisante, conformément à l'article 26. Il est bien entendu préférable que ces dossiers soient conservés par les autorités fiscales aussi longtemps que le contribuable a le droit d'initier la procédure amiable à l'égard d'une question donnée.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

25. Le délai de trois ans court pendant une procédure (y compris une procédure administrative) instituée en vertu du droit national (par exemple, une procédure d'appel prévue par le droit interne). Des difficultés pourraient en résulter du fait que le contribuable peut ainsi se voir contraint de choisir entre un recours national et une procédure amiable. Certains contribuables peuvent s'en remettre uniquement à la procédure amiable, mais plusieurs tenteront de surmonter cette difficulté en ouvrant une procédure amiable tout en se prévalant des recours offerts en droit national, même si ces recours ne sont pas, en un premier temps, poursuivis activement. Les ressources allouées à la procédure amiable peuvent ainsi se voir sollicitées de manière non efficace. Lorsque le droit interne le permet, certains États peuvent envisager de régler ce problème en permettant que le délai de trois ans (ou un délai plus long) soit interrompu pendant la procédure intentée en vertu du droit interne. Selon deux approches conformes à l'article 25, le contribuable doit d'une part ouvrir la procédure amiable, sans interruption en cas de procédure nationale, mais les autorités compétentes n'amorcent véritablement les discussions qu'une fois le recours interne définitivement tranché, ou d'autre part, les autorités compétentes poursuivent les discussions, mais ne parviennent à un accord final que si le contribuable convient de mettre fin au recours national. Cette seconde option fait l'objet du paragraphe 42 des présents Commentaires. Dans un cas comme dans l'autre, le contribuable devrait être informé de l'approche adoptée. Qu'un contribuable estime ou non qu'il est nécessaire de former un appel de « protection » en vertu du droit interne (en raison, par exemple, de la prescription pour intenter un recours national), l'approche à privilégier pour toutes les parties est souvent de se concentrer d'abord sur la procédure amiable pour résoudre les problèmes du contribuable, et pour le faire de façon bilatérale.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

C (25)

26. Certains États peuvent ne pas accepter qu'un contribuable initie une procédure amiable en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 lorsque les transactions afférentes à la demande sont considérées comme abusives. Ce problème est étroitement lié à la question de l'« usage incorrect de la Convention » qui fait l'objet des paragraphes 9.1 et suivants des Commentaires sur l'article 1. En l'absence d'une disposition spécifique, toutefois, aucune règle générale ne rend la procédure amiable non applicable à des situations perçues comme étant abusives. Le simple fait qu'une charge

fiscale soit appliquée en vertu d'une clause de droit national visant à contrecarrer l'évasion fiscale ne pourra justifier le rejet de la demande de procédure amiable. Cependant, lorsque sont en cause des infractions graves pouvant entraîner de lourdes peines, certains États pourront souhaiter refuser tout recours à la procédure amiable. Les circonstances dans lesquelles un État refusera le recours à la procédure amiable devraient être précisées dans la Convention.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

27. Certains États estiment que certaines questions ne sont pas susceptibles d'être résolues au moyen de la procédure amiable de façon générale, du moins celle qu'initie le contribuable, en raison de dispositions constitutionnelles ou d'autres dispositions ou décisions de droit interne. Il en est ainsi par exemple, lorsque le fait d'accorder un allégement au contribuable serait contraire à une décision judiciaire finale qui lie l'autorité fiscale en vertu de la constitution de l'État concerné. Toutefois, selon un principe général reconnu en matière de conventions fiscales et autres traités, le droit interne, y compris le droit constitutionnel, ne peut justifier un manquement aux obligations contenues dans un traité. L'article 27 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités* reflète ce principe général du droit des traités. Il s'ensuit que toute justification de ce qui serait autrement une violation de la Convention doit être enchâssée dans la Convention elle-même, et s'interpréter conformément aux principes acceptés en matière d'interprétation des conventions fiscales. Une telle justification serait rare, car elle ne se limiterait pas à régir la façon dont une question est traitée par les deux États contractants une fois soumise à la procédure amiable, mais empêcherait même que la question parvienne à l'étape de l'examen par les deux États. Puisqu'un des États pourrait en pratique procéder à cette détermination sans consulter l'autre État, et qu'une solution bilatérale pourrait ainsi être négligée, la décision qu'une question n'est pas susceptible de donner lieu à une procédure amiable initiée par le contribuable ne doit pas être prise à la légère et doit trouver sa source dans les dispositions de la Convention telle que négociée. Une autorité compétente qui s'appuie sur une restriction prévue en droit national comme motif pour ne pas permettre à un contribuable d'initier la procédure amiable devrait informer l'autre autorité compétente et lui expliquer le fondement juridique de sa position. De façon plus habituelle, une restriction véritablement prévue en droit national n'empêchera pas que la question soit soumise à la procédure amiable, mais si elle rend clairement et sans équivoque une autorité compétente inhabile à résoudre la question de manière à éliminer l'imposition du contribuable qui est non conforme à la Convention, et qu'il n'y a aucune probabilité réaliste que l'autre État règle la question en faveur du contribuable, alors les contribuables devraient être informés de la situation, de

sorte qu'ils n'aient aucune fausse attente en ce qui concerne l'issue probable de la procédure.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

28. Dans d'autres cas, il est possible que la procédure amiable puisse être initiée, mais que le droit national ait, depuis la négociation de la Convention, évolué de façon telle qu'une autorité compétente soit incapable de résoudre, ne serait-ce qu'en partie, la question soulevée par le contribuable. Lorsque pareille évolution restreint juridiquement l'autorité compétente à un point tel qu'il devient clairement impossible de régler la question au moyen de discussions bilatérales, la plupart des États acceptent que l'importance du changement de circonstances justifie que l'autorité compétente se retire de la procédure. Dans certains cas, la difficulté peut toutefois être temporaire, par exemple en attendant qu'une loi de rectification soit adoptée, et alors, il convient d'interrompre la procédure plutôt que d'y mettre fin. Les deux autorités compétentes devront discuter de la difficulté et de ses effets possibles sur la procédure amiable. Dans d'autres situations, une décision partiellement ou entièrement en faveur du contribuable est contraignante et doit être exécutée par l'une des autorités compétentes, mais certains points pourraient encore faire l'objet de discussions dans le cadre de la procédure amiable dans le cas, par exemple, où une autorité compétente tente de convaincre l'autre que celle-ci doit accorder un allégement.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

29. Il est moins justifié d'invoquer le droit interne pour éviter de mettre en œuvre un accord conclu dans le cadre de la procédure amiable. L'obligation de mettre en œuvre ces accords est énoncée sans équivoque dans la dernière phrase du paragraphe 2, et les obstacles existants à la mise en œuvre doivent de façon générale être pris en compte dans les modalités de l'accord lui-même. Les conventions fiscales étant négociées en tenant pour acquise l'évolution, parfois difficile à prévoir, de la législation nationale et les parties étant conscientes de cette réalité lorsqu'elles négocient la Convention et concluent des accords amiables, des changements ultérieurs imprévus qui modifient l'essence d'un accord amiable nécessiteraient de façon générale que celui-ci soit modifié selon que de besoin. De toute évidence, lorsque la législation nationale évolue dans une telle direction, ce qui ne devrait se produire que rarement, l'obligation d'agir de bonne foi impose qu'avis en soit donné dès que possible, et il convient d'investir des efforts de bonne foi pour modifier l'accord amiable ou parvenir à un nouvel accord dans la mesure permise par la nouvelle législation nationale. En pareils cas, la demande du contribuable devrait être considérée comme étant toujours ouverte, sans que celui-ci ait à en soumettre une autre.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

30. En ce qui concerne le déroulement de la procédure proprement dite, il convient d'envisager succinctement les deux phases distinctes qu'elle comporte (voir paragraphe 7 ci-dessus).

(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

31. Dans sa première phase ouverte par la réclamation du contribuable, la procédure en question se situe exclusivement au plan des rapports entre celui-ci et l'autorité compétente de l'État de résidence (sauf dans le cas où la procédure est engagée par le contribuable dans l'État dont il possède la nationalité pour l'application du paragraphe 1 de l'article 24). Les dispositions du paragraphe 1 reconnaissent au contribuable intéressé le droit de s'adresser à l'autorité compétente de l'État dont il est un résident, qu'il ait épuisé ou non les voies de recours qui lui sont ouvertes par le droit interne de chacun des deux États. D'autre part cette autorité compétente a l'obligation de statuer sur le bien-fondé de la réclamation et d'y donner suite selon l'alternative définie au paragraphe 2.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

32. Si l'autorité compétente régulièrement saisie reconnaît le bien-fondé de la réclamation et considère que l'imposition contestée est imputable en totalité ou en partie à une mesure prise dans l'État de résidence du contribuable, elle doit donner le plus tôt possible satisfaction au requérant en procédant aux ajustements ou dégrèvements qui paraissent justifiés. Dans cette situation, la question peut être résolue sans recours à la procédure amiable. En revanche, un échange de vues et de renseignements avec l'autorité compétente de l'autre État contractant peut se révéler utile, par exemple pour obtenir confirmation d'une certaine interprétation de la Convention.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

33. Si, au contraire, cette autorité compétente estime que l'imposition contestée résulte, en totalité ou en partie, d'une mesure prise dans l'autre État, elle a non seulement le devoir mais l'obligation — ainsi qu'il ressort clairement des termes du paragraphe 2 — de déclencher la procédure amiable proprement dite. Il est important que cette autorité s'acquitte le plus tôt possible de cette obligation, particulièrement dans les cas de redressement des bénéfices d'entreprises associées découlant de la rectification des prix de transfert.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

34. Un contribuable a le droit, en vertu du paragraphe 1, de soumettre son cas à l'autorité compétente de l'État dont il est un résident, qu'il ait ou non formé par ailleurs une demande ou un recours contentieux selon le droit

interne de cet État. S'il n'a pas été statué sur un recours, l'autorité compétente de l'État de résidence ne doit pas attendre la décision judiciaire définitive, mais dire si elle considère que le cas relève de la procédure amiable. Si elle en décide ainsi, elle doit déterminer si elle est elle-même en mesure d'apporter une solution satisfaisante, ou si le cas doit être soumis à l'autorité compétente de l'autre État contractant. Les demandes d'ouverture d'une procédure amiable introduites par le contribuable ne doivent pas être rejetées sans motif valable.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

35. S'il a été statué de manière définitive sur son recours par un tribunal dans l'État de sa résidence, un contribuable peut cependant désirer soumettre une réclamation pour y donner suite dans le cadre de la procédure amiable. Dans certains États, l'autorité compétente peut apporter une solution satisfaisante différente de la décision judiciaire. Dans d'autres États, l'autorité compétente est liée par une telle décision. Elle peut néanmoins soumettre le cas à l'autorité compétente de l'autre État contractant et lui demander de prendre des mesures pour éviter la double imposition.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

36. Dans sa seconde phase — qui s'ouvre avec l'intervention de l'autorité compétente saisie par le contribuable auprès de celle de l'autre État — la procédure se situe désormais au plan des rapports entre États, comme s'il y avait eu « endossement » par l'État saisi de la réclamation. Mais si cette procédure est sans conteste possible une procédure entre États, la question peut se poser, en revanche, de savoir :

— si, comme le titre de l'article et les termes utilisés dans la première phrase du paragraphe 2 le donnent à penser, elle n'est qu'une simple procédure d'accord amiable, ou encore l'exécution d'un *pactum de contrahendo* comportant pour les parties la simple obligation de négocier, mais nullement celle d'arriver à un accord,

— ou si, au contraire, elle doit être interprétée (compte tenu de l'existence du processus d'arbitrage prévu au paragraphe 5 qui permet de régler les questions non résolues ou dans l'hypothèse où la procédure se déroule dans le cadre d'une commission mixte) comme une procédure juridictionnelle faisant obligation aux parties de régler le litige.

C (25)

(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

37. Le paragraphe 2 comporte sans doute une obligation de négocier ; mais les autorités compétentes sont simplement tenues d'une obligation de « diligence » et non pas de « résultat » pour ce qui est de la réalisation d'un accord amiable. Le paragraphe 5, cependant, prévoit un mécanisme qui

permet d'obtenir un accord même s'il existe des questions sur lesquelles les autorités compétentes n'ont pu se mettre d'accord lors de négociations.

(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

38. Dans la recherche d'un accord amiable, les autorités compétentes doivent, certes, déterminer leur position d'abord en fonction des règles de leurs législations fiscales respectives et des dispositions de la Convention qui s'imposent à elles tout autant qu'aux contribuables. Pour le cas où une application stricte de ces règles ou dispositions empêcherait tout accord, on peut raisonnablement admettre que les autorités compétentes ont comme en matière d'arbitrage international la possibilité, à titre subsidiaire, de se fonder sur des considérations d'équité pour donner satisfaction au contribuable.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

39. La dernière phrase du paragraphe 2 a pour objet de permettre aux pays dont le droit interne prévoit des délais en matière de rectification d'imposition et de remboursement d'impôt, d'appliquer un accord malgré l'existence de ces délais. Toutefois, cette disposition n'empêche pas les États qui, pour des motifs constitutionnels ou pour d'autres raisons juridiques, ne peuvent passer outre aux délais fixés par leur droit interne, de faire figurer dans l'accord amiable lui-même des délais en harmonie avec leur propre législation sur la prescription. Il est possible que, dans certains cas extrêmes, un État contractant préfère ne pas conclure un accord amiable dont l'application exigerait qu'il fasse abstraction des délais prévus par son droit interne. Indépendamment des délais, l'application d'un accord peut se heurter à d'autres obstacles tels que « des décisions judiciaires définitives ». Les États contractants ont la faculté de se mettre d'accord sur des dispositions précises concernant la suppression de ces obstacles. Au plan du déroulement pratique de la procédure, il est recommandé d'une façon générale que les administrations fiscales s'efforcent par tous les moyens d'éviter autant que possible qu'il ne soit fait échec à la procédure amiable en tout état de cause par des retards opérationnels, ou bien, lorsqu'il y a des délais, par le jeu combiné d'une forclusion et de retards opérationnels.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

40. Le Comité des affaires fiscales a formulé un certain nombre de recommandations au sujet des problèmes posés par les ajustements corrélatifs de bénéfices faisant suite aux rectifications des prix de transfert (application des paragraphes 1 et 2 de l'article 9) ainsi qu'au sujet des difficultés d'application de la procédure amiable à ces situations :

a) les administrations fiscales devraient notifier aussitôt que possible aux contribuables leur intention d'opérer un ajustement des prix de transfert (et, lorsque la date d'une telle notification peut être importante, de

veiller à ce qu'une notification formelle soit clairement fournie dès que possible) ; il y a en effet un intérêt particulier à ce que des contacts aussi anticipés et complets que possible soient pris sur toutes questions pertinentes entre les autorités fiscales et les contribuables relevant d'une même juridiction et, au-delà des frontières nationales, entre les entreprises associées intéressées et les autorités fiscales en cause ;

b) pour toutes ces questions, les autorités compétentes devraient communiquer entre elles d'une manière aussi souple que possible en choisissant la formule la plus appropriée, que ce soit par écrit, par téléphone ou par des entrevues en « tête-à-tête » ou en groupe et elles devraient s'efforcer de trouver le moyen le plus efficace pour résoudre les problèmes en cause. L'utilisation des dispositions de l'article 26 concernant l'échange de renseignements devrait être encouragée de façon à permettre aux autorités compétentes de prendre une décision basée sur une information complète ;

c) pendant le déroulement de la procédure amiable sur une question de prix de transfert, le contribuable en cause devrait avoir, dans la mesure du raisonnable, la possibilité d'exposer aux autorités compétentes, par écrit et oralement, les faits et arguments le concernant.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

41. En ce qui concerne la procédure amiable en général, le Comité a recommandé :

a) que les formalités inhérentes à l'ouverture et au déroulement de la procédure amiable soient réduites au minimum et que toute formalité inutile soit supprimée ;

b) que les cas traités selon la procédure amiable soient tous réglés selon leur mérites propres et non pas par référence à l'ensemble des résultats obtenus dans les autres cas ;

c) que, dans tous les cas appropriés, les autorités compétentes mettent au point et rendent publiques leurs règles, directives et procédures particulières concernant l'utilisation de la procédure amiable.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

C (25)

42. Il peut arriver qu'un accord amiable soit conclu au sujet d'un contribuable, alors qu'une instance contentieuse a été engagée par ce dernier pour le même objet devant la juridiction compétente de l'un ou de l'autre État contractant et se trouve encore pendante. En pareil cas, on ne saurait rejeter la demande d'un contribuable de différer son acceptation de la solution convenue en procédure amiable jusqu'à ce que le tribunal ait statué sur ce recours. Par ailleurs, les autorités compétentes peuvent raisonnablement être d'opinion que lorsque l'instance engagée par le contribuable est pendante

quant à la question particulière sur laquelle ce contribuable demande un accord amiable, elles doivent attendre que le tribunal ait statué pour procéder à un examen en profondeur. Si la demande de procédure amiable soumise par le contribuable vise des années d'imposition différentes de celles que vise l'instance contentieuse, mais essentiellement les mêmes questions de fait et de droit, de sorte que la décision du tribunal devrait dans la pratique avoir une incidence sur les années d'imposition du contribuable qui ne font pas expressément l'objet du litige, la position pourrait être identique, dans la pratique, à celle adoptée pour les cas mentionnés précédemment. Quoi qu'il en soit, le fait d'être dans l'attente d'une décision de justice ou de demander que soit suspendue une procédure amiable du fait qu'est en cours une procédure formelle de recours interne, ne saurait réduire, ou causer l'expiration de, la période de deux ans mentionnée au paragraphe 5 de l'article. Naturellement, si les autorités compétentes jugent, dans un cas ou dans l'autre, que la question pourrait être résolue sans égard à la procédure instituée en vertu du droit interne (par exemple, du fait que l'autorité compétente du pays où l'instance est instituée ne sera pas liée ou contrainte par la décision de justice), la procédure amiable peut suivre son cours.

(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

43. La situation est également différente si une instance pendante vise une question, mais qu'elle a été engagée par un contribuable autre que celui qui souhaite engager la procédure amiable. En principe, si l'affaire soumise par le contribuable souhaitant engager la procédure amiable justifie l'intervention de l'une des autorités compétentes ou des deux en vue de prévenir une imposition non conforme à la Convention, cette intervention ne devrait pas être retardée indûment en attendant une interprétation générale du droit dans le cadre de l'instance engagée par un autre contribuable — bien que le contribuable demandant un accord amiable puisse en convenir si l'interprétation lui sera vraisemblablement profitable. Dans d'autres cas, le report de l'examen par les autorités compétentes dans le cadre de la procédure amiable peut être justifié en toutes circonstances, mais les autorités compétentes devraient autant que possible ne pas nuire au contribuable qui demande en pareil cas un accord amiable. Il est possible d'atteindre ce résultat, si la législation nationale le permet, en reportant l'échéance du paiement de la somme exigible jusqu'à la fin de la période d'attente, ou du moins de la partie de cette période qui est hors du contrôle du contribuable.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

44. En fonction des procédures internes, le choix du recours appartient généralement au contribuable et, dans la plupart des cas, ce sont les voies de recours internes, telles que les appels ou les procédures judiciaires, qui seront

suspendues au bénéfice de la procédure amiable, qui a l'avantage d'être bilatérale et moins formelle.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

44.1 *(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

44.2 *(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

44.3 *(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

44.4 *(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

44.5 *(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

44.6 *(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

44.7 *(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

45. Comme on l'a vu précédemment, une instance engagée par le contribuable peut être pendante ou encore, le contribuable peut avoir préservé son droit d'engager une instance en vertu du droit interne, mais les autorités compétentes peuvent tout de même estimer qu'un accord peut être conclu. En pareils cas, il faut toutefois tenir compte du souci d'une autorité compétente donnée d'éviter toute divergence ou contradiction entre la décision judiciaire et l'accord amiable demandé, avec les difficultés ou risques d'abus que celles-ci pourraient comporter. En définitive, l'exécution d'un tel accord amiable devrait normalement être subordonnée :

— à l'acceptation de cet accord amiable par le contribuable, et

— au désistement par ce contribuable de l'instance engagée en ce qui concerne les points réglés par l'accord amiable.

(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

46. Certains États sont d'avis qu'un contribuable ne peut initier une procédure amiable à moins qu'une partie ou la totalité de l'impôt contesté ne soit réglée. Selon eux, l'obligation de régler les impôts exigibles, sous réserve d'un remboursement total ou partiel en fonction de l'issue de la procédure, constitue une question relevant essentiellement de la procédure qui n'est pas régie par l'article 25 et qui est par conséquent conforme à ce dernier. À l'opposé, plusieurs États sont d'avis que l'article 25 prescrit l'ensemble des étapes que doit suivre le contribuable avant d'initier la procédure et n'impose pas une telle obligation. Ces États fondent leur opinion sur le fait que la procédure peut être mise en œuvre sans attendre que l'imposition ait été établie contre le contribuable ou lui ait été notifiée (tel qu'il est mentionné au paragraphe 14 ci-dessus) et que la procédure engagée par une autorité compétente en vertu du paragraphe 3 n'est clairement pas soumise à une telle

obligation.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

47. L'article 25 ne donne aucune précision dans un sens ou dans l'autre sur la possibilité de refuser la demande de procédure amiable soumise par un contribuable si une partie ou la totalité de l'impôt contesté n'a pas été réglé. Quoiqu'il en soit, il convient de tenir compte pour l'application de l'article que la procédure amiable constitue un mécanisme de support pour les autres dispositions de la Convention et que le libellé de l'article 25 doit par conséquent être entendu dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales. Les États doivent par conséquent tenir compte dans toute la mesure possible des problèmes de liquidité et de double imposition éventuelle qu'entraîne le fait d'exiger le paiement anticipé d'une somme que le contribuable conteste comme ayant été du moins en partie imposée contrairement aux modalités de la convention applicable. À tout le moins, le règlement de l'impôt exigible ne devrait pas être une condition pour engager la procédure amiable s'il ne l'est pas pour demander une révision en vertu de la législation nationale. Il semble aussi à tout le moins convenir que lorsqu'une procédure amiable est initiée avant que l'imposition ne soit établie contre le contribuable (au moyen d'une cotisation, par exemple), nul paiement ne devrait être exigé avant que l'imposition ne soit établie.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

48. Il y a plusieurs raisons pour lesquelles la suspension du recouvrement de l'impôt en attendant la résolution d'une procédure amiable pourrait être souhaitable, bien que pour beaucoup d'États il puisse être nécessaire de procéder à des modifications législatives pour mettre en œuvre cette approche. Le fait d'exiger le paiement de l'impôt dû comme condition expresse d'obtention de l'accès à la procédure amiable en vue d'obtenir un allégement de ce même impôt serait en général incompatible avec la politique qui consiste à élargir la procédure amiable pour résoudre de tels différends. Même si en définitive une procédure amiable a pour effet de supprimer toute double imposition ou autre imposition non conforme à la Convention, l'obligation de payer l'impôt avant la conclusion de la procédure amiable peut représenter pour le contribuable un coût permanent égal à la valeur actualisée des fonds représentés par la somme qui lui a été demandée d'une manière injustifiée pendant la période précédant le règlement de la procédure amiable, du moins dans le cas assez courant où les politiques menées par les États contractants respectifs en matière de versement d'intérêts de retard ne compensent pas totalement le coût supporté par le contribuable. Cela signifie par conséquent que dans de tels cas la procédure amiable n'atteindrait pas l'objectif de suppression totale, sur le plan économique, de la charge de la

double imposition ou de toute autre imposition non conforme à la Convention. De plus, même si cette charge économique est finalement supprimée, l'obligation faite au contribuable de payer des impôts sur les mêmes revenus à deux États contractants peut lui imposer une charge de trésorerie incompatible avec les objectifs de la Convention qui sont de supprimer les obstacles aux échanges et investissements transfrontaliers. Enfin, une autre source de complication regrettable pourrait être les délais constitués par les retards dans le règlement des affaires si un pays est moins disposé à engager des discussions de bonne foi dans le cadre d'une procédure amiable lorsque le résultat probable pourrait être un remboursement d'impôts déjà perçus. Lorsqu'un État considère que le contribuable ne peut initier une procédure amiable qu'à condition de régler l'impôt exigible, avis doit en être donné au cosignataire de la Convention au cours des négociations de celle-ci. Lorsque les deux États parties à une Convention sont de cet avis, leurs vues sont communes, mais le contribuable court gravement le risque de devoir payer deux fois. Si la législation nationale le permet, les États peuvent résoudre ce problème en faisant en sorte que la plus élevée des sommes soit détenue en fidéicommis, en main tierce ou de façon analogue en attendant l'issue de la procédure amiable. Par ailleurs, les exigences des autorités compétentes pourraient être satisfaites grâce à une garantie bancaire consentie par la banque du contribuable. Ou encore, l'un des États (déterminé par exemple en fonction de la date de l'établissement de la cotisation ou du statut de résidence établi conformément à la Convention) pourrait accepter de n'exiger que le règlement de la différence entre la somme payée à l'autre État et celle qu'il réclame, le cas échéant. Les options possibles dépendront en dernier ressort du droit interne (y compris les exigences administratives) de l'État concerné, mais il s'agit là du type d'options qu'il convient dans toute la mesure possible d'envisager pour que la procédure amiable fonctionne le plus efficacement possible. Lorsque les États exigent qu'un contribuable règle l'impôt exigible avant d'initier une procédure initiale, ou pour que la question faisant l'objet de cette procédure soit examinée en substance, ils devraient prévoir un système de remboursement des intérêts courus sur tout montant sous-jacent devant être remboursé au contribuable par suite d'un accord amiable conclu par les autorités compétentes. De tels intérêts devraient amplement tenir compte de la valeur du montant sous-jacent et de la période pendant laquelle le contribuable en était privé.

C (25)

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

49. Les États adoptent des positions différentes sur la question de savoir si les intérêts et les pénalités d'ordre administratif sont traités comme des impôts auxquels l'article 2 de la Convention s'applique. Certains États considèrent qu'ils revêtent la nature du montant contesté sous-jacent, et d'autres, non. Il s'ensuit que les opinions divergent quant à savoir si ces

intérêts et pénalités sont susceptibles de faire l'objet d'une procédure amiable initiée par le contribuable. Lorsqu'ils sont visés par la Convention à titre d'impôts auxquels celle ci s'applique, le but de la Convention d'éviter la double imposition et l'obligation faite aux États de mettre en œuvre de bonne foi les conventions laissent entendre que, dans la mesure du possible, les intérêts et les pénalités ne devraient pas être imposés d'une manière qui décourage de fait les contribuables d'initier une procédure amiable, en raison des coûts et des problèmes de liquidités ainsi engendrés. Même lorsque les intérêts et les pénalités d'ordre administratif ne constituent pas des impôts visés par l'article 2 de la Convention, ils ne devraient pas être appliqués de manière à décourager sérieusement ou empêcher le contribuable de se prévaloir des avantages de la Convention, y compris le droit d'initier la procédure amiable prévue à l'article 25. Par exemple, les exigences d'un État en matière de règlement des pénalités et des intérêts en souffrance ne devraient pas être plus onéreuses pour les contribuables dans le contexte de la procédure amiable qu'elles ne le seraient dans le contexte d'un recours national en révision initié par le contribuable.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

50. La première phrase de ce paragraphe invite et habilite les autorités compétentes à résoudre, si possible, les difficultés d'interprétation ou d'application par voie d'accord amiable. Il s'agit essentiellement de difficultés d'ordre général et concernant ou pouvant concerner une catégorie de contribuables, même si elles ont été soulevées à l'occasion d'un cas particulier relevant normalement de la procédure définie aux paragraphes 1 et 2.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

51. Cette disposition permet de résoudre les difficultés soulevées par l'application de la Convention. Ces difficultés ne sont pas seulement celles d'ordre pratique qui pourraient naître à l'occasion de la mise en place et du fonctionnement des procédures de dégrèvement des impôts perçus sur les dividendes, intérêts et redevances dans l'État contractant d'où proviennent ces revenus, mais aussi celles qui sont de nature à compromettre ou à entraver le jeu normal des clauses conventionnelles, tel que l'ont conçu les négociateurs de la Convention et dont la solution ne dépend pas d'un accord préalable sur l'interprétation de la Convention.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

52. À ce titre, les autorités compétentes peuvent notamment :

— lorsqu'un terme a été défini dans la Convention de manière incomplète ou ambiguë, en compléter ou préciser le sens pour parer à toute difficulté ;

— lorsque la législation d'un État a été modifiée, régler, sans toucher à l'équilibre et à la substance de la Convention, les difficultés qui pourraient surgir du nouveau régime d'imposition issu de cette modification ;

— déterminer si, et dans quelles conditions, des intérêts peuvent être assimilés à des dividendes par application des règles du pays de l'emprunteur sur la sous-capitalisation et bénéficier d'un allégement au titre de la double imposition dans le pays de résidence du prêteur dans les mêmes conditions que des dividendes (par exemple, un allégement accordé au titre du régime société mère/filiale lorsque cet allégement est prévu par la convention bilatérale applicable).

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

53. Le paragraphe 3 attribue aux « autorités compétentes des États contractants », c'est-à-dire généralement aux Ministres des Finances ou à leurs représentants autorisés normalement chargés de l'application de la Convention, le pouvoir de régler par voie d'accord amiable les difficultés auxquelles peut donner lieu l'interprétation de celle-ci. Toutefois, il ne faut pas perdre de vue que, selon le droit interne des États contractants, il n'appartient pas seulement à « l'autorité compétente » désignée dans la Convention, mais aussi à d'autres autorités (Ministère des Affaires étrangères, tribunaux) d'interpréter les traités et accords internationaux et que parfois cette possibilité est même réservée exclusivement à ces autorités.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

54. Les accords amiables réglant des difficultés générales d'interprétation ou d'application lient les administrations aussi longtemps que les autorités compétentes ne conviennent pas de modifier ou d'abroger l'accord amiable.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

55. La deuxième phrase du paragraphe 3 permet en outre aux autorités compétentes de régler les cas de double imposition qui ne sont pas prévus par les dispositions de la Convention. Un cas particulièrement intéressant à cet égard est celui d'un résident d'un État tiers ayant un établissement stable dans chacun des deux États contractants. Il n'est pas seulement souhaitable, mais dans la plupart des cas, représentatif de l'influence de l'article 25 et de la procédure amiable sur les autorités compétentes pour qu'elles se concertent en vue d'assurer le fonctionnement efficace de la Convention dans son

ensemble, que la procédure amiable puisse aboutir à éliminer effectivement une double imposition susceptible de se produire dans cette situation. La possibilité que de telles situations puissent être traitées dans le cadre de la procédure amiable prend de l'importance au fur et à mesure que les États contractants tentent de mettre en place un cadre plus cohérent pour traiter les questions de répartition de bénéfices entre succursales, et il s'agit d'une question qui pourrait faire l'objet d'un examen lors de la négociation de conventions ou d'avenants. Il arrivera toutefois que des États contractants dont le droit interne s'oppose à ce que la Convention soit complétée sur des points qui ne sont pas traités expressément ou tout au moins de manière implicite dans la Convention, et en pareils cas, la Convention pourrait être complétée par un avenant consacré à cette question. Dans la plupart des cas, toutefois, les modalités de la Convention elle-même, telles qu'elles sont interprétées conformément aux principes acceptés en matière d'interprétation des conventions fiscales, permettront d'appliquer la procédure prévue au paragraphe 3 aux questions touchant deux succursales d'une entité établie dans un troisième État.

(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 4

56. Ce paragraphe fixe les modalités de concertation entre autorités compétentes pour le règlement par voie d'accord amiable, soit d'un cas particulier relevant de la procédure définie aux paragraphes 1 et 2, soit de problèmes généraux portant notamment sur l'interprétation ou l'application de la Convention visés au paragraphe 3.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

57. Il prévoit d'abord que les autorités compétentes peuvent communiquer entre elles à cet effet. Il n'est donc pas nécessaire de passer par la voie diplomatique.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

58. Les autorités compétentes peuvent communiquer entre elles par lettre, télécopie, téléphone, réunion en tête-à-tête ou tout autre moyen à leur convenance. Elles peuvent, si elles le souhaitent, créer à cet effet une commission mixte.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

59. En ce qui concerne cette commission mixte, le paragraphe 4 entend laisser aux autorités compétentes des États contractants le soin d'arrêter le nombre des membres ainsi que les règles de procédure de cet organisme.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

60. Mais s'il est permis aux États contractants d'exclure tout formalisme dans ce domaine, ils ont le devoir, en revanche, d'accorder aux contribuables dont le cas est porté devant la commission, en application du paragraphe 2, certaines garanties essentielles, à savoir :

— le droit de présenter leurs observations, soit par écrit, soit oralement en personne ou par l'intermédiaire d'un représentant ;

— le droit de se faire assister par un conseil.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

61. En revanche, la communication au contribuable ou à son représentant du dossier de l'affaire ne paraît pas justifiée, étant donné la nature particulière de la procédure.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

62. Sans méconnaître la liberté de choix dont jouissent, en principe, les autorités compétentes pour la désignation de leurs représentants à la commission mixte, il serait souhaitable que ces autorités s'entendent pour confier la présidence de chaque délégation — dont peuvent faire partie un ou plusieurs représentants du service responsable de la procédure — à un haut fonctionnaire ou magistrat désigné essentiellement en raison de son expérience propre ; il est permis de penser, en effet, que l'intervention de telles personnalités serait de nature à faciliter la réalisation d'un accord.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 5

63. Ce paragraphe stipule que, dans les cas où les autorités compétentes ne peuvent parvenir à un accord en application du paragraphe 2 dans un délai de deux ans, les questions non résolues seront, à la demande de la personne ayant soumis le cas, résolues par arbitrage. Ce processus ne dépend pas de l'autorisation préalable des autorités compétentes : une fois satisfaites les exigences procédurales, les questions non résolues empêchant de parvenir à un accord amiable doivent être soumises à arbitrage.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

64. Le processus d'arbitrage prévu par ce paragraphe ne constitue pas une alternative ou un recours supplémentaire : lorsque les autorités compétentes sont parvenues à un accord ne laissant subsister aucune question non résolue quant à l'application de la Convention, aucune question ne peut être soumise à arbitrage, même si la personne ayant demandé la procédure amiable estime que l'accord dont ont convenu les autorités compétentes ne constitue pas une solution correcte dans son cas. Ce paragraphe constitue ainsi un prolongement de la procédure amiable qui permet d'en améliorer l'efficacité

en garantissant que, lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à s'accorder sur une ou plusieurs questions empêchant la résolution du cas présenté, une solution sera quand même possible en soumettant ces questions à un arbitrage ayant force obligatoire. Ainsi, en vertu de ce paragraphe, la résolution du cas présenté reste le fruit de la procédure amiable, alors que la résolution d'une question particulière empêchant un accord dans ce cas fait l'objet d'une procédure d'arbitrage. Ainsi la procédure définie au paragraphe 5 diffère-t-elle d'autres formes de procédures d'arbitrage commercial (ou entre un État et une entreprise du secteur privé) selon lesquelles la commission d'arbitrage a compétence pour résoudre l'ensemble de l'affaire.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

65. Il convient toutefois de reconnaître que, dans certains États, le droit interne, la politique nationale ou encore certaines considérations administratives n'autorisent pas ou ne justifient pas le type d'arbitrage prévu dans ce paragraphe. Par exemple, certains obstacles constitutionnels pourraient empêcher des arbitres de se prononcer sur des questions fiscales. De plus, certains pays peuvent ne pouvoir inclure ce paragraphe que dans leurs conventions avec certains États. Pour ces différentes raisons, ce paragraphe doit uniquement être inclus dans une convention lorsque chaque État conclut que le processus peut être mis en œuvre efficacement.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

66. De plus, certains États peuvent souhaiter inclure le paragraphe 5 mais limiter son champ d'application à un ensemble de cas plus restreint. L'accès à l'arbitrage pourrait par exemple n'être autorisé que dans le cadre de cas portant sur des questions de nature essentiellement factuelle. On pourrait également prévoir que l'arbitrage soit toujours possible pour des questions soulevées dans certaines catégories de cas, par exemple les cas de nature très factuelle tels ceux portant sur des prix de transfert ou sur l'existence d'un établissement stable, et qu'il puisse être autorisé au cas par cas pour d'autres questions.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

67. Les États membres de l'Union européenne doivent assurer la coordination du champ d'application du paragraphe 5 et de leurs obligations en vertu de la Convention d'arbitrage applicable au sein de l'Union européenne.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

68. Le contribuable doit pouvoir demander un arbitrage sur les questions non résolues pour tous les cas de procédure amiable qui ont été présentés en

vertu du paragraphe 1 au motif que les mesures prises par l'un des États contractants ou par ces deux États ont entraîné une imposition non conforme aux dispositions de cette Convention pour la personne concernée. Lorsque la procédure amiable est impossible, par exemple du fait d'infractions graves pouvant entraîner de lourdes peines (voir le paragraphe 26), il est évident que le paragraphe 5 ne pourra s'appliquer.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

69. Lorsque deux États contractants n'ayant pas inclus ce paragraphe dans leur Convention souhaitent recourir à un processus d'arbitrage d'application générale ou pour régler un dossier particulier, ils ont toujours la possibilité de le faire par accord amiable. Dans ce cas, les autorités compétentes peuvent conclure un accord amiable correspondant au modèle présenté en annexe, auquel elles ajoutent le premier paragraphe suivant :

1. Lorsque

   a) en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 de la Convention, une personne a soumis un cas à l'autorité compétente d'un État contractant en se fondant sur le fait que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants ont entraîné pour cette personne une imposition non conforme aux dispositions de cette Convention, et que

   b) les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord permettant de résoudre ce cas en vertu du paragraphe 2 dans un délai de deux ans à compter de la présentation du cas à l'autorité compétente de l'autre État contractant,

   les questions non résolues soulevées par ce cas doivent être soumises à arbitrage conformément aux dispositions qui suivent si la personne en fait la demande. Ces questions non résolues ne doivent toutefois pas être soumises à arbitrage si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des États. À moins qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable par lequel la décision d'arbitrage est appliquée, les autorités compétentes acceptent par la présente de se considérer liées par la décision d'arbitrage et de résoudre le cas conformément aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 25 en se fondant sur cette décision.

C (25)

Cet accord devrait également couvrir les diverses questions structurelles et procédurales abordées dans l'annexe. Bien que les autorités compétentes ayant conclu un tel accord seraient tenues de respecter ce processus, un tel accord serait donné dans le cadre de la procédure amiable et ne serait donc effectif que tant que les autorités compétentes conviennent de suivre cette

procédure pour traiter et régler les dossiers qui n'ont pu l'être par la procédure amiable traditionnelle.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

70. Le paragraphe 5 prévoit qu'une personne ayant soumis un cas à l'autorité compétente d'un État contractant en vertu du paragraphe 1 en se fondant sur le fait que les mesures prises par l'un des États contractants ou par ces deux États ont entraîné pour cette personne une imposition non conforme aux dispositions de cette Convention, peut demander que toute question non résolue liée à ce cas soit soumis à un arbitrage. Cette demande peut être formulée à tout moment une fois écoulée une période de deux ans suivant le moment où le cas est présenté à l'autorité compétente de l'autre État contractant. Le recours à l'arbitrage n'est donc pas automatique ; la personne qui a présenté le cas peut préférer attendre une période plus longue que deux ans (afin par exemple de laisser davantage de temps aux autorités compétentes pour résoudre ce cas conformément aux dispositions du paragraphe 2) ou simplement ne pas poursuivre la procédure. Les États sont libres de stipuler qu'un délai plus long sera dans certains cas nécessaire avant que la demande puisse être formulée.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

71. En vertu du paragraphe 2 de l'article 25, les autorités compétentes doivent s'efforcer de résoudre un cas qui leur est soumis en application du paragraphe 1 en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention. Aux fins du paragraphe 5, un cas ne doit donc pas être considéré comme ayant été résolu dès lors qu'il existe au moins un point de désaccord entre les autorités compétentes et que ce point, selon l'une de ces autorités, montre que l'imposition n'a pas été conforme à la Convention. L'une des autorités compétentes ne peut donc décider unilatéralement qu'un tel cas est clos et que la personne concernée ne peut demander l'arbitrage sur les questions non résolues ; de même, les deux autorités compétentes ne peuvent considérer que le cas a été résolu et refuser la demande d'arbitrage s'il existe encore des questions non résolues qui les empêchent d'aboutir à un accord sur le fait qu'il n'y a pas eu d'imposition non conforme à la Convention. Cependant, lorsque les deux autorités compétentes conviennent que l'imposition par les deux États a été conforme à la Convention, il n'y a pas de question non résolue et le cas peut être considéré comme résolu, même dans le cas où il pourrait y avoir une double imposition non éliminée par les dispositions de la Convention.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

72. La procédure d'arbitrage n'est applicable que dans les cas où la personne concernée considère qu'une imposition non conforme aux dispositions de la

Convention a effectivement été le résultat de mesures prises par l'un des deux États contractants ou par ces deux États ; en revanche, elle n'est pas applicable dans les cas où l'on soutient que de telles mesures pourraient éventuellement entraîner une telle imposition même si de tels cas peuvent être présentés aux autorités compétentes en vertu du paragraphe 1 de l'article (voir le paragraphe 70 ci-dessus). À cet effet, il faut considérer que l'imposition est due aux mesures prises par l'un des États contractants ou par ces deux États dès lors que, par exemple, l'impôt a été payé, cotisé ou déterminé d'une autre manière ou même dans les cas où le contribuable a reçu officiellement une notification des autorités fiscales selon laquelle elles envisagent de l'imposer sur un certain élément de revenu.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

73. Tel qu'il est rédigé, le paragraphe 5 ne prévoit l'arbitrage que pour les questions non résolues faisant l'objet d'une demande formulée en vertu du paragraphe 1 de l'article. Les États qui souhaitent élargir le champ d'application du paragraphe aux cas de procédure amiable couverts par le paragraphe 3 de l'article ont la possibilité de le faire. Dans certains cas, une procédure amiable peut résulter d'autres dispositions spécifiques d'une Convention, telles que l'alinéa 2 *b*) de l'article 4. Selon cet alinéa, les autorités compétentes sont, dans certains cas, tenues de régler d'un commun accord la question de la situation d'un particulier qui est résident des deux États contractants. Comme l'indique le paragraphe 20 des Commentaires sur l'article 4, ces cas doivent être résolus conformément à la procédure prévue à l'article 25. Si les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord sur ce cas et qu'il en résulte une imposition non conforme à la Convention (en vertu de laquelle le particulier ne doit être résident que d'un seul État aux fins de la Convention), la situation du contribuable relève du paragraphe 1 de l'article 25 et, par conséquent, le paragraphe 5 est applicable.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

74. Dans certains États, les autorités compétentes peuvent avoir la possibilité de déroger à une décision judiciaire sur un point particulier dans le cadre d'un cas soumis aux autorités compétentes. Ces États ont par conséquent la possibilité d'omettre la seconde phrase de ce paragraphe.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

C (25)

75. La présentation d'un cas à l'autorité compétente de l'autre État, qui correspond au début de la période de deux ans mentionnée dans le paragraphe, peut être le fait de la personne ayant soumis le cas à l'autorité compétente du premier État en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 (par exemple en présentant ce cas à l'autorité compétente de l'autre État au même moment ou ultérieurement), ou de l'autorité compétente du premier État.

Cette dernière contacterait alors l'autorité compétente de l'autre État en vertu du paragraphe 2 si elle ne parvient pas elle-même à une solution satisfaisante pour résoudre ce cas. Lorsqu'il s'agit de déterminer le début de cette période de deux ans, un cas ne sera considéré comme ayant été présenté à l'autorité compétente de l'autre État que si suffisamment de renseignements lui ont été soumis pour qu'elle puisse décider du bien-fondé de l'objection sous-jacente. L'accord amiable déterminant les modalités d'application du paragraphe 5 (voir l'annexe) devrait mentionner quels types de renseignements sont en principe suffisants à cet effet.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

76. Le paragraphe aborde également la relation entre le processus d'arbitrage et le droit aux voies de recours internes. Afin que le processus d'arbitrage soit efficace et pour éviter des décisions contradictoires, une personne ne peut être autorisée à recourir à un processus d'arbitrage si les questions soumises à l'arbitrage ont déjà été résolues par le biais d'une procédure judiciaire dans l'un ou l'autre des États (ce qui signifie qu'un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des États contractants a déjà rendu sur ces questions une décision qui s'applique à cette personne). Cette disposition est cohérente avec l'approche adoptée par la plupart des pays en ce qui concerne la procédure amiable, approche selon laquelle :

a) Une personne ne peut simultanément poursuivre une procédure amiable et un recours devant les tribunaux nationaux. Lorsqu'un recours devant les tribunaux est encore possible, les autorités compétentes peuvent généralement exiger que le contribuable accepte de suspendre ce recours ou, s'il s'y refuse, peuvent suspendre la procédure amiable dans l'attente que le recours en question soit épuisé.

b) Lorsque la procédure amiable est poursuivie en premier et aboutit à un accord, le contribuable et toutes les autres personnes directement concernées par le cas ont la possibilité de rejeter cet accord et de reprendre le recours devant les tribunaux qui avait été suspendu ; réciproquement, si ces personnes préfèrent voir l'accord amiable s'appliquer, il leur faut alors renoncer à toute procédure de recours devant les tribunaux quant aux questions résolues par l'accord.

c) Lorsque les recours devant les tribunaux nationaux ont été poursuivis en premier et sont épuisés, une personne ne peut poursuivre la procédure amiable que pour demander l'élimination de la double imposition dans le second État. En effet, une fois rendue une décision de justice dans un cas particulier, la plupart des pays considèrent qu'il est impossible d'aller à l'encontre de cette décision dans le cadre de la procédure amiable et limitent donc l'application de la procédure amiable à la demande d'un allègement dans l'autre État.

Ces mêmes principes généraux devraient s'appliquer à toute procédure amiable concernant une ou plusieurs questions soumises à l'arbitrage. Il serait donc inutile de soumettre une question à arbitrage sachant que l'un des pays n'a pas toute latitude quant à sa réponse à la décision arbitrale. Ce ne serait pourtant pas le cas si le pays avait la possibilité de s'écarter d'une décision de justice dans le cadre de la procédure amiable (voir le paragraphe 74) ; dans une telle situation, le paragraphe 5 pourrait être modifié en conséquence.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

77. Un second point concerne la relation entre la procédure de recours interne et la procédure d'arbitrage dans le cas où le contribuable n'a pas encore entamé (ou n'a pas épuisé) les recours devant les tribunaux. Dans un tel cas, l'approche la plus cohérente par rapport à la structure fondamentale de la procédure amiable serait d'appliquer à l'arbitrage ces mêmes principes généraux. La procédure de recours interne se verrait alors suspendue en l'attente des résultats de la procédure amiable qui inclut l'arbitrage des questions que les autorités compétentes ne sont pas en mesure de résoudre ; un accord amiable provisoire serait alors conclu en fonction de cette décision. Comme dans les autres cas de procédure amiable, cet accord serait alors soumis au contribuable qui pourrait alors soit l'accepter, renonçant ainsi à toute autre forme de recours devant les tribunaux, soit le rejeter afin de pouvoir poursuivre ces recours.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

78. Cette approche est conforme à la nature du processus d'arbitrage telle que définie au paragraphe 5. L'objectif de ce processus est de permettre aux autorités compétentes de résoudre les questions non résolues ayant jusque là fait obstacle à un accord. Une fois cet accord obtenu via l'arbitrage, le caractère essentiel de l'accord amiable reste inchangé.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

79. Dans certains cas, cette approche obligera les parties à consacrer du temps et des ressources à un processus d'arbitrage aboutissant à un accord amiable qui ne sera pas accepté par le contribuable. L'expérience démontre toutefois qu'il est très rare en pratique que le contribuable rejette un accord amiable et lui préfère un recours devant les tribunaux. En outre, dans de tels cas, il faut s'attendre à ce que les tribunaux judiciaires ou administratifs nationaux prennent note du fait qu'une solution qui aurait lié les deux États a été proposée au contribuable.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

80. Dans certains États, les questions non résolues par les autorités compétentes ne peuvent être soumises à l'arbitrage que si les recours aux

tribunaux sont épuisés. Afin de mettre en œuvre une procédure d'arbitrage, ces États pourraient envisager une autre méthode qui consiste à demander à une personne de renoncer au droit de recourir aux tribunaux avant que l'arbitrage puisse avoir lieu. Pour ce faire, la seconde phrase du paragraphe pourrait être remplacée par la suivante : « Ces questions non résolues ne doivent toutefois pas être soumises à l'arbitrage si l'une des personnes directement concernées par cette affaire a toujours le droit, en vertu de la législation interne de l'un ou l'autre État, de soumettre ces questions aux tribunaux judiciaires ou administratifs de cet État ou si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un tel tribunal judiciaire ou administratif. » Pour éviter de se trouver dans la situation où un contribuable serait tenu de renoncer aux recours aux tribunaux sans aucune garantie quant à l'issue du cas, il serait alors important de modifier également le paragraphe afin de prévoir un mécanisme qui garantisse par exemple que la double imposition sera effectivement éliminée. Par ailleurs, du fait que le contribuable renoncerait alors au droit d'être entendu par des tribunaux nationaux, le paragraphe devrait également être modifié afin de faire en sorte que des garanties juridiques suffisantes lui soient accordées en ce qui concerne sa participation à la procédure d'arbitrage afin de se conformer aux conditions qui peuvent s'appliquer en vertu du droit interne pour qu'une telle renonciation soit acceptable dans le cadre du système juridique applicable (ainsi, dans certains pays, cette renonciation peut ne pas être acceptable si la personne concernée ne s'est pas vu garantir le droit d'être entendue oralement au cours de l'arbitrage).

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

81. Le paragraphe 5 stipule que, à moins qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable qui applique la décision d'arbitrage, cette décision lie les deux États. Ainsi, l'imposition de toute personne directement concernée par le cas doit être conforme à la décision prise quant aux questions soumises à l'arbitrage et l'accord amiable qui est présenté à cette personne doit être fondé sur les décisions auxquelles le processus d'arbitrage a donné lieu.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

82. Comme il est indiqué à l'alinéa 76 *b*) ci-dessus, lorsqu'un accord amiable a été conclu avant que les recours aux tribunaux nationaux aient été épuisés, il est normal que les autorités compétentes exigent, comme condition de l'application de l'accord, que les personnes concernées renoncent à l'exercice des recours aux tribunaux dont elles pourraient encore disposer en ce qui concerne les questions couvertes par l'accord. En l'absence d'une telle renonciation, une décision ultérieure de justice pourrait effectivement empêcher les autorités compétentes d'appliquer l'accord. Par conséquent, aux

fins du paragraphe 5, si une personne à laquelle l'accord amiable qui applique la décision d'arbitrage est présenté n'accepte pas de renoncer à l'exercice de recours devant les tribunaux, cette personne doit être considérée comme n'ayant pas accepté cet accord.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

83. La décision d'arbitrage ne lie les États que quant aux questions spécifiques soumises à l'arbitrage. Bien que rien n'empêche les autorités compétentes de régler des cas similaires (y compris des dossiers impliquant les mêmes personnes mais couvrant des périodes d'imposition différentes) en se fondant sur cette décision, ceci ne constitue aucunement une obligation et chaque État a le droit d'adopter une approche différente pour régler ces autres cas.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

84. Certains États peuvent vouloir autoriser les autorités compétentes à ne pas suivre la décision d'arbitrage à condition que celles-ci s'accordent sur une autre solution (ceci est par exemple autorisé à l'article 12 de la Convention d'arbitrage de l'Union européenne). Les États souhaitant procéder ainsi sont libres de modifier comme suit la troisième phrase du paragraphe :

> … À moins qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable par lequel la décision d'arbitrage est appliquée ou que les autorités compétentes et les personnes directement concernées par le cas ne conviennent d'une solution différente dans une période de six mois après que la décision leur ait été communiquée, cette décision lie les deux États contractants et doit être appliquée quels que soient les délais prévus par le droit interne de ces États.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

85. Selon la dernière phrase du paragraphe, les modalités d'application du processus d'arbitrage sont réglées par accord amiable. Certaines de ces modalités pourraient également être réglées dans l'article lui-même, dans un avenant ou par un échange de notes diplomatiques. Quelle que soit la forme de l'accord, il devra établir les règles structurelles et procédurales devant être respectées pour l'application du paragraphe, en prenant en compte que le paragraphe exige que la décision d'arbitrage lie les deux États. Cet accord devrait de préférence être rédigé au même moment que la Convention, de façon à ce qu'il soit signé, et à ce qu'il s'applique, immédiatement après que le paragraphe lui-même entre en vigueur. Puisque l'accord décrit le processus à suivre pour soumettre à arbitrage les questions non résolues, il est également important de le rendre public. On trouvera en annexe un modèle d'accord ainsi que des commentaires sur les règles procédurales qu'il inclut.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Utilisation de mécanismes supplémentaires de résolution des différends

86. Que le paragraphe 5 soit ou non inclus dans une convention ou qu'un mécanisme d'arbitrage soit ou non mis en œuvre conformément à la procédure décrite au paragraphe 69 ci-dessus, il apparaît clairement que des mécanismes supplémentaires de résolution des différends, hormis l'arbitrage, peuvent être appliqués ponctuellement dans le cadre de la procédure amiable. En cas de désaccord quant au bien-fondé des positions exprimées par les deux autorités compétentes, il pourra être utile de faire appel à un médiateur afin de clarifier ces points. Dans de telles situations, le rôle du médiateur consiste à écouter le point de vue des parties et à s'exprimer sur les forces et faiblesses de leurs arguments respectifs. Cela permettra à chacune d'elles de mieux comprendre sa propre position et celle de la partie adverse. Certaines administrations fiscales recourent déjà avec succès à de telles techniques de médiation pour résoudre les différends internes ; il pourrait être utile d'en élargir la portée et de les appliquer aux procédures amiables.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

87. Si la question est d'ordre purement factuel, l'affaire pourra être confiée à un expert dont le mandat serait de déterminer les questions factuelles nécessaires. Cette approche est souvent suivie dans le cadre de procédures judiciaires où les questions d'ordre factuel sont soumises à une partie indépendante qui procède à des décisions sur les faits qui sont ensuite présentées au tribunal. Contrairement au mécanisme de règlement des différends défini au paragraphe 5, ces procédures ne lient pas les parties mais peuvent néanmoins les aider à parvenir à une décision avant qu'une question ne soit soumise à arbitrage en vertu de ce paragraphe.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

III. Interaction entre la procédure amiable et le mécanisme de règlement des différends prévu par l'Accord général sur le commerce des services

88. L'application de l'Accord général sur le commerce des services (AGCS) qui est entré en vigueur le 1er janvier 1995 et que tous les pays membres ont signé pose des problèmes particuliers concernant la procédure amiable.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

89. Le paragraphe 3 de l'article XXII de l'AGCS stipule que les différends concernant l'article XVII de l'Accord relatif à la règle du traitement national ne peuvent être réglés selon les mécanismes de règlement des différends prévus par les articles XXII et XXIII de l'Accord si la mesure en cause « relève d'un accord international conclu entre eux pour éviter la double imposition » (une

convention fiscale, par exemple). S'il existe un désaccord sur la question de savoir si une mesure « relève » d'une accord international, la suite du paragraphe 3 prévoit que l'un ou l'autre État membre aura la faculté de porter cette question devant le Conseil du Commerce des Services qui soumettra la question à un arbitrage. Une note de bas de page prévoit cependant l'importante exception suivante : si le différend porte sur un accord international déjà existant au moment de l'entrée en vigueur de l'AGCS, la question ne peut être soumise au Conseil du Commerce des Services sauf en cas d'accord entre les deux États.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

90. Ce paragraphe pose deux problèmes particuliers en ce qui concerne les conventions fiscales.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

91. En premier lieu, la note de bas de page mentionnée ci-dessus prévoit un traitement différent des conventions conclues avant et après l'entrée en vigueur de l'AGCS, un résultat qui peut être considéré comme inapproprié, en particulier lorsqu'une convention qui s'applique déjà au moment de l'entrée en vigueur de l'AGCS fait l'objet d'une renégociation ou lorsqu'un avenant à une telle convention est conclu ultérieurement.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

92. En second lieu, le terme « relève » est ambigu, ce que démontre bien le fait que le paragraphe 3 de l'article XXII de l'AGCS prévoit à la fois une procédure d'arbitrage et une clause qui dispense les conventions préexistantes de son application en ce qui concerne le règlement des désaccords relatifs à son interprétation. S'il semble clair qu'un pays ne puisse pas soutenir de bonne foi[1] qu'une mesure concernant un impôt auquel aucune disposition d'une convention fiscale ne s'applique relève de cette convention, on peut se demander si le terme « relève » vise toutes les mesures relatives aux impôts qui sont couverts par l'ensemble des dispositions de la convention fiscale ou seulement par certaines d'entre elles.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

93. Les États contractants peuvent souhaiter éviter ces difficultés en étendant sur un plan bilatéral l'application de la note de bas de page portant sur le paragraphe 3 de l'article XXII de l'AGCS aux conventions conclues après l'entrée en vigueur de l'Accord. Une telle extension bilatérale, qui compléterait

C (25)

1 L'obligation d'appliquer et d'interpréter les traités de bonne foi est expressément énoncée aux articles 26 et 31 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités* ; l'exception prévue au paragraphe 3 de l'article XXII de l'AGCS ne s'applique donc qu'aux différends de bonne foi.

— sans s'y opposer de quelque façon que ce soit — les obligations des États contractants qui résultent de l'AGCS, pourrait se faire par l'adjonction à la Convention du paragraphe suivant :

> Aux fins du paragraphe 3 de l'Article XXII de l'Accord général sur le commerce des services, les États contractants conviennent que, nonobstant les dispositions de ce paragraphe, tout désaccord entre eux sur la question de savoir si une mesure relève de la présente Convention ne peut être porté devant le Conseil du Commerce des Services, comme le prévoit ce paragraphe, qu'avec le consentement des États contractants. Toute incertitude quant à l'interprétation du présent paragraphe doit être résolue conformément au paragraphe 3 de l'article 25, ou à défaut, selon tout autre procédure dont conviennent les États contractants.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

94. Des problèmes similaires à ceux qui sont exposés ci-dessus peuvent se poser en ce qui concerne d'autres accords bilatéraux ou multilatéraux relatifs aux échanges ou à l'investissement. Les États contractants sont libres, dans le cadre de leurs négociations bilatérales, de modifier les dispositions mentionnées ci-dessus afin de faire en sorte que les problèmes fiscaux relevant de leurs conventions fiscales soient réglés par la procédure amiable plutôt que par le mécanisme de règlement des différends ou par des accords comparables.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Observation sur les Commentaires

95. La *Hongrie* ne partage pas totalement l'interprétation donnée au paragraphe 27 des Commentaires sur l'article 25 et n'est pas en mesure de poursuivre la procédure amiable lorsqu'un tribunal hongrois a déjà rendu une décision sur le fond dans la même affaire.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Réserves sur l'article

96. En ce qui concerne le paragraphe 1 de cet article, la *Turquie* se réserve le droit de prévoir que l'affaire doit être soumise à l'autorité compétente de ce pays dans un délai de cinq ans après l'exercice fiscal en cause. Toutefois, si la notification est effectuée la dernière année de cette période, cette demande doit être présentée dans un délai d'un an après la notification.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

97. Le *Royaume-Uni* réserve sa position au sujet de la dernière phrase du paragraphe 1 en raison du fait que cette phrase est incompatible avec le délai de six ans prévu par sa législation nationale.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

98. Le *Chili*, la *Grèce*, l'*Italie*, le *Mexique*, la *Pologne*, le *Portugal* et la *Suisse* font une réserve sur la seconde phrase du paragraphe 2. Ces pays considèrent que l'exécution matérielle de dégrèvements ou de restitutions d'impôt à la suite d'une procédure amiable doit rester liée aux délais prévus par leur législation interne respective.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

99. La *Turquie* fait une réserve sur la seconde phrase du paragraphe 2. Sa législation fiscale exige que, comme l'opération d'imposition, le remboursement soit effectué dans une durée déterminée. Selon ces dispositions, l'administration, si elle trouve acceptable la demande de remboursement, en fait part au contribuable afin que celui-ci lui présente son recours dans un délai d'une année, commençant à la date de cette communication. Si le contribuable ne s'y conforme pas pendant ce délai, son droit de réclamer le remboursement est périmé. La même procédure est appliquée pour l'exécution des décisions des tribunaux qui exigent un remboursement. C'est pourquoi la Turquie est obligée de fixer une limite de temps pour l'exécution de la solution de l'accord amiable, comme elle le fait pour tous les remboursements. Pour cette raison, elle désire se réserver le droit de mentionner dans le texte un délai défini de forclusion.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

100. Le *Canada* se réserve le droit d'inclure une disposition semblable à la disposition envisagée au paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 9, selon laquelle il y aurait un délai à l'expiration duquel un État contractant ne pourrait plus procéder à un ajustement des bénéfices d'une entreprise.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

101. La *Hongrie* réserve sa position sur la dernière phrase du paragraphe 1 parce qu'elle ne serait pas en mesure du poursuivre une procédure amiable dans le cas d'une demande présentée à son autorité compétente après la période de prescription prévue par sa législation interne.

C (25)

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

ANNEXE

MODÈLE D'ACCORD AMIABLE SUR L'ARBITRAGE

1. Le texte suivant est un modèle d'accord que les autorités compétentes peuvent utiliser comme base pour un accord amiable visant à appliquer le processus d'arbitrage prévu par le paragraphe 5 de l'article (voir le paragraphe 85 ci-dessus). Les paragraphes 2 à 43 ci-dessous présentent les différentes dispositions de l'accord et, dans certains cas, proposent des alternatives. Les autorités compétentes ont bien entendu la possibilité de modifier, d'ajouter ou de supprimer toutes dispositions de ce modèle d'accord lors de la conclusion de leur accord bilatéral.

Accord amiable sur l'application du paragraphe 5 de l'article 25

Les autorités compétentes de l'[État A] et l'[État B] ont conclu l'accord amiable suivant afin de déterminer les modalités d'application du processus d'arbitrage prévu au paragraphe 5 de l'article 25 de [titre de la Convention], entrée en vigueur le [date d'entrée en vigueur]. Les autorités compétentes peuvent modifier ou compléter cet accord par échange de notes.

1. *Demande de soumission à arbitrage d'une affaire*

   La demande visant à ce que les questions non résolues soulevées par un cas de procédure amiable soient soumises à arbitrage en vertu du paragraphe 5 de l'article 25 de la Convention (la « demande d'arbitrage ») doit être formulée par écrit et envoyée à l'une des autorités compétentes. Elle doit contenir suffisamment d'informations pour décrire le cas. Cette demande doit également être accompagnée d'un document rédigé par chaque personne qui a formulé cette demande ou qui est concernée par le cas indiquant qu'aucune décision sur les mêmes questions n'a déjà été prise par un tribunal judiciaire ou administratif des États. L'autorité compétente qui a reçu cette demande doit en envoyer une copie accompagnée des documents afférents à l'autre autorité compétente dans un délai de 10 jours à compter de la réception de cette demande.

2. *Délai de soumission d'un cas à la procédure d'arbitrage*

   Une demande d'arbitrage ne peut être formulée qu'une fois écoulée une période de deux ans à compter de la date où le cas présenté à l'autorité compétente d'un État contractant en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 a également été présenté à l'autorité compétente de l'autre État. À cette fin, un cas ne peut être considéré comme ayant été présenté à l'autorité compétente de cet autre État que si les renseignements suivants ont été

transmis : [les renseignements et documents nécessaires seront spécifiés dans l'accord].

3. *Mandat*

Les autorités compétentes doivent convenir des questions devant être résolues par la commission d'arbitrage et les communiquer par écrit à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage dans les trois mois suivant réception de cette demande d'arbitrage par les deux autorités compétentes. Ce document constituera le « mandat » de l'affaire. Nonobstant les paragraphes suivants de cet accord, les autorités compétentes peuvent également prévoir d'inclure au mandat des règles procédurales qui s'ajoutent à celles incluses dans ces paragraphes ou en diffèrent et qui traitent de toute autre question jugée nécessaire.

4. *Non-communication du mandat*

Si le mandat n'a pas été communiqué à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage dans le délai précisé au paragraphe 3 ci-dessus, cette personne et chaque autorité compétente, dans le mois qui suit, se communiquent entre elles par écrit la liste des questions que l'arbitrage doit résoudre. Toutes les listes ainsi communiquées durant cette période constituent le mandat provisoire. Durant le mois qui suit la nomination de la totalité des arbitres conformément au paragraphe 5 ci-dessous, ceux-ci doivent communiquer aux autorités compétentes et à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage une version révisée du mandat provisoire basée sur les listes en question. Durant le mois qui suit la réception de cette version révisée par les deux autorités compétentes, celles-ci ont la possibilité de s'accorder sur un mandat différent et de le communiquer par écrit aux arbitres et à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage. Si elles respectent ce délai, ce mandat différent deviendra le mandat de l'affaire. Si, au cours de ce délai, les autorités compétentes ne se sont pas entendues sur un mandat différent ou ne l'ont pas communiqué par écrit, la version révisée du mandat provisoire préparée par les arbitres constitue le mandat de l'affaire.

5. *Sélection des arbitres*

C (25)

Dans un délai de trois mois après réception du mandat par la personne ayant formulé la demande d'arbitrage ou, si le paragraphe 4 s'applique, dans les quatre mois suivant réception par les deux autorités compétentes de la demande d'arbitrage, chaque autorité compétente nomme un arbitre. Dans les deux mois suivant la dernière de ces nominations, ces arbitres nomment un troisième arbitre qui agira en

qualité de Président. Si un ou plusieurs arbitres n'ont pas été choisis durant la période prévue, ils devront être nommés par le Directeur du Centre de Politique et d'Administration fiscales de l'OCDE dans un délai de dix jours suivant réception d'une demande formulée à cet effet par la personne ayant demandé l'arbitrage. La même procédure doit s'appliquer avec les adaptations nécessaires si, pour une raison quelconque, il est nécessaire de remplacer un arbitre une fois le processus d'arbitrage engagé. À moins d'une disposition différente du mandat, la rémunération de tous les arbitres …. [Préciser ici les modalités de rémunération ; une possibilité consisterait à faire référence à la méthode prévue par le Code de conduite pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage de l'Union européenne].

6. *Processus d'arbitrage simplifié*

Si les autorités compétentes le stipulent dans le mandat (mais seulement si celui-ci n'a pas été défini après la sélection des arbitres en vertu du paragraphe 4 ci-dessus), et nonobstant les paragraphes 5, 11, 15, 16 et 17 de cet accord, les règles suivantes s'appliqueront à une affaire :

a) Dans le mois suivant réception du mandat par la personne ayant formulé la demande d'arbitrage, les deux autorités compétentes doivent, d'un commun accord, nommer un arbitre. Si, à la fin de cette période, l'arbitre pas été choisi, il est nommé par le Directeur du Centre de Politique et d'Administration fiscales de l'OCDE dans un délai de dix jours suivant réception d'une demande formulée à cet effet par la personne ayant demandé l'arbitrage. La rémunération de l'arbitre est déterminée de la manière suivante… [Préciser ici les modalités de rémunération ; une possibilité consisterait à faire référence à la méthode prévue par le Code de conduite pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage de l'Union européenne].

b) Dans les deux mois suivant la nomination de l'arbitre, chaque autorité compétente doit présenter par écrit à l'arbitre les réponses qu'elle propose aux questions inclues dans le mandat.

c) Dans le mois suivant la réception de la dernière réponse des autorités compétentes, l'arbitre doit résoudre chaque question inclue dans le mandat en conformité avec l'une des deux réponses à cette question proposées par les autorités compétentes et doit notifier les autorités compétentes de son choix ainsi qu'exposer brièvement les raisons de celui-ci. Cette décision est appliquée conformément au paragraphe 19.

7. *Éligibilité et nomination des arbitres*

Toute personne, et notamment un représentant d'un État contractant, peut être nommée arbitre, à moins qu'elle n'ait été impliquée dans les étapes précédentes du cas ayant conduit à la procédure d'arbitrage. Un arbitre est considéré comme nommé une fois qu'une lettre confirmant cette nomination a été signée par la ou les personnes habilitées à prendre cette décision ainsi que par l'arbitre lui-même.

8. *Transmission de renseignements et confidentialité*

Aux seules fins de l'application des dispositions des articles 25 et 26, et des lois nationales des États contractants, sur la transmission et la confidentialité des renseignements concernant le cas ayant conduit à l'arbitrage, chaque arbitre doit être désigné comme représentant autorisé de l'autorité compétente l'ayant nommé ou, si cet arbitre n'a pas été nommé exclusivement par une autorité compétente, de l'autorité compétente de l'État contractant auquel a d'abord été présenté le cas ayant conduit à l'arbitrage. Aux fins de cet accord, lorsqu'un cas ayant conduit l'arbitrage a été simultanément présenté aux deux autorités compétentes, « l'autorité compétente de l'État contractant auquel a d'abord été présenté le cas » est l'autorité compétente à laquelle il est fait référence au paragraphe 1 de l'article 25.

9. *Renseignements non transmis dans les délais*

Nonobstant les paragraphes 5 et 6, lorsque les deux autorités compétentes conviennent qu'une question n'a pu être résolue durant la période de deux ans prévue au paragraphe 5 de l'article 25 principalement du fait qu'une personne directement concernée par le cas n'a pas fourni en temps utile les renseignements pertinents, elles peuvent alors retarder la nomination de l'arbitre d'une durée équivalente au retard à fournir ces renseignements.

10. *Règles de procédure et de preuve*

Sous réserve des dispositions de cet accord et du mandat, les arbitres adoptent les règles de procédure et de preuve qui leur semblent nécessaires pour répondre aux questions formulées dans le mandat. Ils ont accès à tous les renseignements nécessaires pour se prononcer sur les questions soumises à l'arbitrage, et notamment aux renseignements confidentiels. À moins que les autorités compétentes n'en conviennent autrement, toute information dont n'aurait pas disposé l'une ou l'autre des autorités compétentes avant qu'elles n'aient toutes deux reçu la demande d'arbitrage ne peut être prise en compte aux fins de la décision.

11. *Participation de la personne ayant formulé la demande d'arbitrage*

La personne ayant formulé la demande d'arbitrage peut, soit directement, soit par l'intermédiaire de ses représentants, présenter sa position par écrit aux arbitres en autant et selon les mêmes conditions qu'elle peut le faire dans le cadre de la procédure amiable. En outre, avec la permission des arbitres, cette personne peut présenter sa position oralement au cours de la procédure d'arbitrage.

12. *Organisation logistique*

À moins que les autorités compétentes en aient convenu différemment, l'autorité compétente à laquelle a d'abord été présenté le cas ayant conduit à l'arbitrage prend en charge l'organisation logistique des réunions de la commission d'arbitrage et fournit le personnel administratif nécessaire pour mener la procédure d'arbitrage. Ce personnel administratif dépend exclusivement de l'autorité du Président de la commission d'arbitrage pour toute question liée à cette procédure.

13. *Coûts*

À moins que les autorités compétentes en conviennent différemment :

a) chaque autorité compétente, et la personne ayant demandé l'arbitrage, supporte les coûts afférents à sa propre participation à la procédure d'arbitrage (y compris les frais de déplacements et ceux liés à l'élaboration et à la présentation de sa position) ;

b) chaque autorité compétente supporte la rémunération de l'arbitre qu'elle a nommé exclusivement, ou de celui nommé par le Directeur du Centre de Politique et d'Administration fiscales de l'OCDE en raison du défaut de cette autorité compétente d'avoir nommé cet arbitre, ainsi que les frais de transport, de communication et de secrétariat engagés par celui-ci ;

c) la rémunération des autres arbitres ainsi que leurs frais de déplacement, de communication et de secrétariat sont répartis également entre les deux États contractants ;

d) les coûts afférents aux réunions de la commission d'arbitrage et au personnel administratif nécessaire pour mener la procédure d'arbitrage sont supportés par l'autorité compétente à laquelle a d'abord été présenté le cas ayant conduit à l'arbitrage, ou si le cas a été présenté dans les deux États, ces coûts sont répartis également ; et

e) tous les autres coûts (y compris ceux relatifs à la traduction et à la transcription des débats) qui constituent des dépenses que les deux

autorités compétentes ont convenu d'encourir, sont répartis également entre les deux États contractants.

14. *Principes juridiques applicables*

Les arbitres doivent se prononcer sur les questions soumises à l'arbitrage conformément aux dispositions applicables de la Convention et, sous réserve de ces dispositions, aux lois nationales des États contractants. Les questions d'interprétation de la Convention sont tranchées à la lumière des principes d'interprétation inclus dans les articles 31 à 33 de la Convention de Vienne sur les droit des traités, eu égard aux Commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE tels que modifiés de temps à autre, comme l'expliquent les paragraphes 28 à 36.1 de l'Introduction du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. De même, les questions relevant de l'application du principe de pleine concurrence sont résolues à la lumière des *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*. Les arbitres doivent également prendre en considération toute autre source juridique que les autorités compétentes peuvent avoir expressément identifiée dans le mandat.

15. *Décision d'arbitrage*

Lorsque plusieurs arbitres sont nommés, la décision d'arbitrage est prise par ces arbitres à la majorité simple. Sauf disposition contraire du mandat, la décision de la commission d'arbitrage est présentée par écrit et indique les principes juridiques sur lesquelles elle se fonde ainsi que le raisonnement qui la sous-tend. Si la personne ayant demandé l'arbitrage et des deux autorités compétentes le permettent, la décision de la commission d'arbitrage est rendue publique sous forme modifiée sans que le nom des parties impliquées ou tout autre détail qui puisse permettre de les identifier ne soient mentionnés, étant entendu que cette décision n'a pas valeur de précédent.

16. *Délais de communication de la décision d'arbitrage*

La décision d'arbitrage devra être communiquée aux autorités compétentes et à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage dans un délai de six mois suivant la date à laquelle le Président notifie par écrit aux autorités compétentes et au requérant qu'il a reçu toutes les informations nécessaires pour commencer à examiner l'affaire. Nonobstant la première partie de ce paragraphe, si à un moment quelconque au cours de la période de deux mois qui suit la date à laquelle le dernier arbitre a été nommé, le Président, avec l'accord de l'une des

autorités compétentes, notifie par écrit à l'autre autorité compétente et à la personne qui a présenté la demande d'arbitrage qu'il n'a pas reçu toutes les informations nécessaires pour commencer à examiner l'affaire,

a) si le Président reçoit les informations nécessaires dans les deux mois qui suivent la date à laquelle la notification a été envoyée, la décision d'arbitrage doit être communiquée aux autorités compétentes et à la personne qui a présenté la demande d'arbitrage dans un délai de six mois à compter de la date à laquelle les informations ont été reçues par le Président, et

b) si le Président n'a pas reçu les informations nécessaires dans un délai de deux mois après la date à laquelle la notification a été envoyée, la décision d'arbitrage doit, à moins que les autorités compétentes n'en décident autrement, être prise sans tenir compte de ces informations même si le Président les reçoit plus tard et cette décision doit être communiquée aux autorités compétentes et à la personne qui a présenté la demande d'arbitrage dans un délai de huit mois à compter de la date à laquelle la notification a été envoyée.

17. *Non communication de la décision dans les délais requis*

Si la décision n'a pas été communiquée aux autorités compétentes dans les délais prévus du paragraphe 6 *c*) ou 16, ces dernières peuvent convenir de prolonger ce délai pour une période n'excédant pas six mois ou, si elles ne le font pas dans un délai d'un mois à partir de la fin de la période visée du paragraphe 6 *c*) ou 16, elles doivent nommer un ou plusieurs nouveaux arbitres conformément au paragraphe 5 ou au paragraphe 6 *a*) selon le cas.

18. *Décision finale*

La décision d'arbitrage est finale, à moins qu'un tribunal d'un État contractant décide qu'elle ne peut être appliquée en raison d'une violation du paragraphe 5 de l'article 25 ou de toute règle procédurale incluse dans le mandat ou dans le présent accord qui puisse raisonnablement avoir influencé cette décision. Si un tribunal décide qu'une décision ne peut être appliquée pour l'une de ces raisons, la demande d'arbitrage est considérée comme n'ayant pas été formulée et la procédure d'arbitrage est considérée comme n'ayant pas eu lieu (sauf aux fins des paragraphes 8 « Transmission de renseignements et confidentialité » et 13 « Coûts »).

19. *Application de la décision d'arbitrage*

Les autorités compétentes appliquent la décision d'arbitrage dans les six mois suivant sa communication en parvenant à un accord amiable dans le cas ayant conduit à l'arbitrage.

20. Cas où aucune décision d'arbitrage n'est rendue

Nonobstant les paragraphes 6, 15, 16 et 17, lorsque, à tout moment après que la demande d'arbitrage ait été formulée et avant que les arbitres n'aient communiqué une décision aux autorités compétentes et à la personne ayant demandé l'arbitrage, les autorités compétentes informent par écrit les arbitres et cette personne qu'elles ont résolu toutes les questions non résolues inclues dans le mandat, le cas est alors considéré comme réglé selon la procédure amiable et aucune décision d'arbitrage n'est rendue.

Cet accord s'applique à toute demande d'arbitrage formulée conformément au paragraphe 5 de l'article 25 de la Convention après que cette disposition soit entrée en vigueur.

[Date de la signature de l'accord]

[Signature de l'autorité compétente de chaque État contractant]

Approche générale du modèle d'accord

2. Plusieurs approches peuvent être adoptées quant à la structure de la procédure arbitrale utilisée afin de compléter la procédure amiable. L'une d'entre elle, qui peut être nommée « approche de l'opinion indépendante » serait que les parties présentent aux arbitres les faits et les arguments, conformément au droit applicable, et que ceux-ci parviennent alors à leur propre décision indépendante, fondée sur une analyse écrite raisonnée des faits en cause et des sources juridiques pertinentes.

3. Une autre approche, celle dite de la « dernière meilleure offre » ou « dernière offre d'arbitrage », serait de demander à chaque autorité compétente de présenter à la commission d'arbitrage une proposition de résolution de la question pertinente et que la commission choisisse l'une des deux propositions. Entre ces deux positions, il existe évidemment toute une palette de variantes possibles. Les arbitres pourraient par exemple parvenir à une décision indépendante sans avoir à soumettre une décision écrite mais uniquement leurs conclusions. Dans une certaine mesure, la méthode la plus appropriée dépendra du type de question à résoudre.

4. Le point de départ du modèle d'accord ci-dessus est l'approche de « l'opinion indépendante » qui est donc la procédure généralement applicable mais, en reconnaissance du fait qu'une approche différente pourrait être plus appropriée dans de nombreux cas, particulièrement ceux portant sur des questions essentiellement factuelles, le modèle autorise également une procédure alternative dite « simplifiée » basée sur la « dernière meilleure proposition » ou « dernière offre d'arbitrage ». Les autorités compétentes pourront donc convenir au cas par cas d'utiliser la procédure simplifiée. Elles

peuvent évidemment adopter cette approche combinée, adopter la procédure simplifiée en tant que procédure généralement applicable, celle de « l'opinion indépendante » pouvant être utilisée dans certaines circonstances, ou bien encore se limiter à une seule de ces deux approches.

La demande d'arbitrage

5. Le paragraphe 1 du modèle d'accord indique comment procéder à une demande d'arbitrage. Cette demande doit être présentée par écrit à l'une des autorités compétentes impliquées dans le cas. Cette autorité compétente doit ensuite en informer l'autre autorité compétente dans un délai de 10 jours suivant réception de la demande.

6. Afin de déterminer si les conditions du paragraphe 5 de l'article 25 ont été satisfaites (voir le paragraphe 76 des Commentaires sur cet article), la demande doit être accompagnée de déclarations indiquant qu'aucune décision sur les mêmes questions n'a déjà été prise par les tribunaux judiciaires ou administratifs de chaque État contractant.

7. Le processus d'arbitrage constituant un prolongement de la procédure amiable visant à traiter des cas ne pouvant être réglés par cette procédure, il semblerait déplacé de demander à la personne ayant formulé la demande d'effectuer un paiement à ce titre ou de rembourser les dépenses encourues par les autorités compétentes dans le cadre de la procédure d'arbitrage. Contrairement aux demandes des contribuables ayant trait aux décisions anticipées ou autres types d'accords préalables, pour lesquels des frais peuvent parfois être exigés, la résolution des différends entre les États contractants est de la responsabilité de ces derniers, qui devraient généralement en supporter le coût.

8. Une demande d'arbitrage ne peut être formulée avant que ne se soit écoulée une période de deux ans à compter de la date où un cas de procédure amiable présenté à l'autorité compétente d'un État contractant a également été présenté à l'autorité compétente de l'autre État contractant. Le paragraphe 2 du modèle d'accord stipule qu'à cette fin, un cas ne peut être considéré comme ayant été présenté à l'autorité compétente de cet autre État que si les renseignements spécifiés dans ce paragraphe ont été fournis. Le paragraphe doit donc inclure une liste des renseignements demandés ; ceux-ci correspondront généralement aux informations et documents nécessaires qui étaient requis pour engager la procédure amiable.

Mandat

9. Le paragraphe 3 du modèle d'accord fait référence à un « mandat » ; il s'agit du document où les autorités compétentes exposent les questions devant être résolues par les arbitres. Il établit le fondement juridictionnel des

questions dont doit décider la commission d'arbitrage. Il devra être rédigé par les autorités compétentes qui, pour ce faire, pourraient souhaiter consulter la personne ayant formulé la demande d'arbitrage. Si les autorités compétentes ne parviennent pas à s'entendre sur le mandat dans les délais spécifiés au paragraphe 3, il sera nécessaire de recourir à un mécanisme permettant de s'assurer que la procédure puisse suivre son cours. Le paragraphe 4 prévoit un tel mécanisme.

10. Bien que le mandat soit généralement limité à une question spécifique, voire à un ensemble de questions, les autorités compétentes pourront formuler le mandat, compte tenu de la nature du cas et des interactions entre les différentes questions, de façon à ce que l'ensemble du cas soit soumis à arbitrage (et non uniquement certaines questions spécifiques).

11. Les règles procédurales prévues par le modèle d'accord devront être appliquées à moins que les autorités compétentes n'en conviennent autrement dans le mandat. Il est donc possible que les autorités compétentes, par l'intermédiaire de ce mandat, dérogent à l'une ou l'autre de ces règles ou prévoient des règles supplémentaires pour une affaire particulière.

Procédure simplifiée

12. La procédure normale prévue par le modèle d'accord permet d'examiner des questions de droit ou de fait ainsi que des questions mixtes de droit et de fait. En général, il est important que les arbitres puissent présenter le raisonnement supportant leur décision. Afin de s'assurer que la décision soit acceptée, il peut être important de présenter la méthode ayant permis d'y parvenir.

13. Dans certains cas cependant, les questions non résolues seront d'ordre principalement factuel ; la décision pourrait alors consister en un simple énoncé de la conclusion, par exemple le montant de l'ajustement du revenu et des déductions des parties liées respectives. Cette situation se présentera souvent lors d'affaires traitant des prix de transfert, où la question non résolue peut simplement être le calcul d'un prix ou d'un intervalle de prix de transfert correspondant au principe de pleine concurrence (il existe cependant d'autres affaires de prix de transfert qui posent des problèmes factuels complexes) ; dans d'autres cas, un principe analogue peut s'appliquer, par exemple lorsqu'il s'agit de décider de l'existence d'un établissement stable. Dans d'autres cas, la décision peut consister en un simple énoncé des faits auxquels les autorités compétentes appliqueront ensuite les principes juridiques appropriés. Le paragraphe 5 du modèle d'accord présente une procédure simplifiée que les autorités compétentes peuvent choisir d'appliquer, notamment pour ces types d'affaires. Cette procédure, qui prévaudra dès lors sur les autres règles procédurales prévues

dans le modèle d'accord, correspond à l'approche dite de la « dernière meilleure offre » ou « dernière offre d'arbitrage », approche selon laquelle chaque autorité compétente doit proposer à l'arbitre nommé d'un commun accord sa propre réponse aux questions inclues dans le mandat, l'arbitre se contentant alors de choisir une des solutions qui lui ont été soumises. Les autorités compétentes peuvent, comme c'est le cas pour la plupart des règles procédurales, amender ou compléter cette procédure simplifiée par l'intermédiaire du mandat applicable à une affaire particulière.

Sélection des arbitres

14. Le paragraphe 5 du modèle d'accord décrit la procédure de sélection des arbitres, à moins de dispositions différentes du mandat rédigé pour cette affaire particulière (par exemple, si la procédure simplifiée décrite au paragraphe précédent est utilisée ou bien encore en stipulant que chaque autorité compétente pourra nommer plusieurs arbitres). En général, chacune des deux autorités compétentes ne peut nommer qu'un seul arbitre. Ces nominations doivent être faites dans les trois mois suivant réception du mandat par la personne ayant formulé la demande d'arbitrage (cette échéance est différente lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à s'entendre sur le mandat dans les délais impartis). Les arbitres ainsi nommés choisissent un Président qui doit être nommé dans les deux mois suivant la dernière des nominations initiales. Si les autorités compétentes ne nomment pas un arbitre dans les délais impartis, ou si les deux arbitres nommés n'ont pas eux-mêmes nommé un troisième arbitre dans les délais impartis, le paragraphe stipule que le Directeur du Centre de Politique et d'Administration fiscales de l'OCDE en sera chargé. Les autorités compétentes peuvent, bien entendu, prévoir une autre méthode pour répondre à de telles situations exceptionnelles mais il semble important de disposer d'une autorité de nomination indépendante permettant de résoudre les situations d'impasse lors du processus de sélection des arbitres.

15. Il est inutile que l'accord précise des qualifications particulières qui seraient requises pour l'arbitre ; il est en effet dans l'intérêt des autorités compétentes que les arbitres choisis disposent des qualifications et compétences nécessaires comme il est dans l'intérêt des arbitres d'avoir à leur tête un Président qualifié. Il pourrait cependant être possible de dresser une liste de personnes qualifiées afin de faciliter ce processus de nomination ; cette fonction pourrait être remplie par le Comité des affaires fiscales. Il est important que le Président dispose d'une expérience des questions de procédure, de preuve et d'organisation logistique qui pourraient vraisemblablement se poser lors de procédures arbitrales, ainsi que d'une bonne connaissance des problèmes fiscaux. La nomination d'arbitres qui soient des représentants de chaque État contractant peut présenter un certain

nombre d'avantages, ceux-ci ayant déjà connaissance de ce type de questions. Il devrait donc être possible de nommer à la commission des fonctionnaires qui n'ont pas été directement concernés par l'affaire. Une fois un arbitre nommé, il doit apparaître clairement que son rôle est de prendre une décision neutre et objective quant à ladite affaire et non plus de défendre le pays qui l'a nommé.

16. Le paragraphe 9 du modèle d'accord prévoit que la nomination des arbitres peut être retardée lorsque les deux autorités compétentes conviennent que la principale raison pour laquelle un accord amiable n'a pu être conclu au cours de la période de deux ans est le manque de coopération d'une personne directement concernée par l'affaire. Dans ce cas, l'approche suivie par le modèle d'accord consiste à autoriser les autorités compétentes à retarder la nomination des arbitres d'une durée équivalente au retard avec lequel les informations pertinentes ont été soumises. Si ces renseignements n'ont pas encore été fournis au moment où la demande d'arbitrage est soumise, la période correspondant audit retard se poursuit jusqu'à ce que ces informations soient communiquées. Lorsque, toutefois, les autorités compétentes n'ont pas reçu les informations nécessaires pour résoudre un cas particulier, rien ne les empêche de le régler en se fondant sur les renseignements limités dont ils disposent, interdisant par ce fait tout recours à la procédure d'arbitrage. De plus, l'accord pourrait stipuler que si, au bout d'un délai supplémentaire (par exemple douze mois), le contribuable n'a toujours pas communiqué les informations nécessaires pour permettre aux autorités compétentes d'évaluer correctement la question, celle-ci n'aurait plus alors à être soumise à arbitrage.

Transmission de renseignements et confidentialité

17. Il est important que les arbitres puissent librement accéder aux informations nécessaires pour résoudre les questions soumises à la procédure d'arbitrage et, en contrepartie, soient sujets, à l'égard de ces renseignements, aux mêmes exigences strictes de confidentialité s'appliquant aux autorités compétentes elles-mêmes. L'approche proposée pour s'assurer de ce résultat, incluse dans le paragraphe 8 du modèle d'accord, est de faire des arbitres des représentants autorisés des autorités compétentes. Ceci ne sera toutefois le cas qu'aux fins de l'application des dispositions appropriées de la Convention (c'est-à-dire les articles 25 et 26) et des dispositions des lois nationales des États contractants, qui devraient normalement inclure les sanctions applicables en cas de violation de confidentialité. La désignation de l'arbitre comme représentant autorisé de l'autorité compétente sera généralement confirmée dans la lettre de nomination, mais une méthode différente pourra être utilisée à cet effet si la législation nationale l'exige ou si l'arbitre n'est pas nommé par une autorité compétente.

Règles de procédure et de preuve

18. La façon la plus simple de fixer les règles de procédure et de preuve devant régir le processus d'arbitrage et n'ayant pas été prévues par l'accord ou le mandat est de laisser les arbitres élaborer celles-ci au cas par cas. Ils seront alors libres de se référer aux procédures d'arbitrage existantes, telles que les règles de la Chambre Internationale de Commerce qui abordent un grand nombre de ces questions. Les règles procédurales devraient clairement préciser que, en général, les pièces factuelles sur lesquelles la commission d'arbitrage fondera sa décision seront celles établies lors de la procédure amiable. Ce n'est que lors de situations spéciales que la commission pourrait être autorisée à enquêter au sujet des questions factuelles n'ayant pas été examinées lors des étapes initiales de la procédure.

19. Le paragraphe 10 du modèle d'accord utilise cette approche. Ainsi, les décisions quant aux dates des réunions de la commission d'arbitrage et à la forme que ces réunions prendront seront prises par les arbitres à moins d'une disposition contraire de l'accord ou du mandat. En outre, même si les arbitres auront accès à l'ensemble des informations nécessaires, y compris celles de nature confidentielle, pour trancher les questions soumises à arbitrage, toute information dont n'aurait pas disposé l'une ou l'autre des autorités compétentes ne saura être prise en compte par les arbitres à moins que les autorités compétentes n'en conviennent autrement.

Participation du contribuable au processus supplémentaire de résolution des différends

20. Le paragraphe 11 du modèle d'accord prévoit que la personne qui demande l'arbitrage est autorisée à ce titre à présenter par écrit ses arguments aux arbitres directement ou par l'intermédiaire de ses représentants et, si les arbitres en conviennent, à faire une présentation orale lors d'une réunion de la commission d'arbitrage.

Dispositions pratiques

21. Un certain nombre de dispositions pratiques devront être prises en relation avec le déroulement de la procédure d'arbitrage : lieu des réunions, langue utilisée lors des réunions et éventuellement services de traduction, rédaction du compte-rendu, détails pratiques tels que ceux relatifs à l'archivage, etc.

22. Pour ce qui est du lieu et de l'organisation logistique de ces réunions d'arbitrage, la solution la plus simple est de laisser en décider l'autorité compétente à laquelle le cas ayant conduit à l'arbitrage a d'abord été présenté. Cette autorité compétente doit également fournir le personnel administratif

nécessaire pour mener la procédure d'arbitrage. C'est l'approche préconisée au paragraphe 12 du modèle d'accord. L'autorité compétente utilisera sans doute à cette fin les locaux et le personnel dont elle dispose déjà. Les deux autorités compétentes sont toutefois autorisées à en convenir autrement (par exemple, en choisissant de profiter d'une autre réunion en un lieu différent à laquelle elles et les arbitres participeraient).

23. Le personnel administratif participant à la procédure d'arbitrage dépend exclusivement de l'autorité du Président de la commission d'arbitrage quant à tout point ayant trait à cette procédure.

24. La langue utilisée lors de la procédure d'arbitrage et la mise à disposition ou non de services de traduction sont des questions devant normalement être abordées dans le mandat. Le cas peut toutefois se présenter où un besoin en termes de traduction ou de transcription se fasse ressentir après le début des travaux. Les autorités compétentes sont alors habilitées à s'entendre sur ce point. En l'absence d'un tel accord, les arbitres peuvent, à la demande d'une autorité compétente et en application du paragraphe 10 du modèle d'accord, décider de fournir une telle traduction ou une telle transcription, les coûts afférents à cette opération étant cependant supportés par la partie requérante (voir « Coûts » ci-dessous).

25. Les autres problèmes d'ordre pratique (par exemple, la notification et l'archivage des documents) devront être traités de la même manière. Ainsi, chaque question de ce type devra faire l'objet d'un accord entre les autorités compétentes (de préférence inclus dans le mandat) et, si tel n'est pas le cas, d'une décision des arbitres.

Coûts

26. Le processus d'arbitrage peut engendrer différents coûts ; leur prise en charge devra être définie en termes clairs. Le paragraphe 13 du modèle d'accord, qui traite de ce problème, se fonde sur le principe suivant : lorsqu'une autorité compétente ou une personne impliquée dans l'affaire est en mesure de contrôler le montant d'un coût particulier, elle est tenue de le supporter, les autres coûts étant répartis également entre les deux autorités compétentes.

27. Il semble donc logique de prévoir que chaque autorité compétente, de même que la personne ayant formulé une demande d'arbitrage, doivent assumer les coûts de sa participation à la procédure d'arbitrage. Ceci inclut les coûts de représentation lors des réunions ainsi que ceux afférents à l'élaboration et à la présentation d'une position et d'arguments, que ce soit par écrit ou à l'oral.

28. La rémunération des arbitres constituera sans doute l'un des principaux frais de la procédure d'arbitrage. Chaque autorité compétente supportera la

rémunération de l'arbitre qu'elle a nommé exclusivement (ou qui, si elle ne l'a pas fait, a été nommé par le Directeur du Centre de Politique et d'Administration fiscales de l'OCDE), ainsi que les frais de déplacement, de communication et de secrétariat de celui-ci.

29. La rémunération et les frais de déplacement, de communication et de secrétariat des autres arbitres seront toutefois répartis également entre les autorités compétentes. Celles-ci devront normalement accepter de supporter ces frais dès la nomination de ces arbitres, ce qui devrait généralement être confirmé dans la lettre de nomination. Les rémunérations devraient être d'un montant suffisant pour s'assurer que des experts qualifiés puissent être engagés. Il serait notamment possible d'utiliser un système de rémunération similaire à celui présenté dans le Code de Conduite pour la mise en œuvre effective de la de la Convention d'arbitrage de l'Union européenne.

30. Les coûts afférents aux réunions de la commission d'arbitrage, y compris les coûts afférents au personnel administratif nécessaire à la conduite de la procédure d'arbitrage, doivent être supportés par l'autorité compétente à qui le cas ayant conduit à l'arbitrage a été initialement présenté, pour autant que l'autorité compétente soit chargée de l'organisation de ces réunions et de fournir le personnel administratif nécessaire (voir le paragraphe 12 du modèle d'accord). Dans la plupart des cas, l'autorité compétente utilisera les salles de réunion et le personnel dont elle dispose déjà et il semblerait alors inapproprié de chercher à ce qu'une partie de ces coûts soit supportée par l'autre autorité compétente. Les « coûts afférents aux réunions » ne comprennent évidemment pas les frais de déplacement et de logement encourus par les participants ; ceux-ci sont abordés ci-dessus.

31. Les autres coûts (hors ceux afférents à la participation des contribuables au processus) doivent être répartis également entre les deux autorités compétentes, pour autant qu'elles en aient convenu. Ceci inclurait les coûts relatifs aux services de traduction et de transcription que les deux autorités ont accepté de fournir. En l'absence d'un tel accord, la partie ayant requis ces services devra les supporter.

32. Comme l'indique le paragraphe 13 du modèle d'accord, les autorités compétentes peuvent cependant convenir d'une répartition différente des coûts. Un tel accord peut être inclus dans le mandat ; il est également possible d'en convenir ultérieurement (par exemple, en cas de dépenses imprévues).

Principes juridiques applicables

33. L'analyse des points sur lesquels les autorités compétentes ont éprouvé des difficultés à s'entendre montre qu'il s'agit généralement de questions relatives à l'interprétation des conventions ou à l'application du principe de pleine concurrence sous-tendant l'article 9 et le paragraphe 2 de l'article 7.

Comme le stipule le paragraphe 14 du modèle d'accord, les questions relatives à l'interprétation des conventions doivent faire l'objet d'une décision des arbitres à la lumière des principes d'interprétation des articles 31 à 33 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*, eu égard aux Commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE tels que modifiés de temps à autre, comme l'expliquent les paragraphes 28 à 36.1 de l'Introduction du Modèle de Convention fiscale. De même, les questions relevant de l'application du principe de pleine concurrence doivent être résolues à la lumière des *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*. L'article 32 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités* autorisant un large accès aux moyens complémentaires d'interprétation, les arbitres disposeront, en pratique, d'une grande discrétion pour accepter des sources pertinentes afin d'interpréter les dispositions des conventions.

34. Dans plusieurs cas, l'application des dispositions d'une convention fiscale est fonction de la loi nationale (par exemple, la définition de l'expression « bien immobilier » au paragraphe 2 de l'article 6 dépend principalement du sens que lui attribue le droit interne). En règle générale, il semblerait inapproprié de demander aux arbitres de se prononcer sur des questions relevant essentiellement du droit interne. Ceci devra être pris en compte lors de détermination des questions à résoudre qui seront inclues dans le mandat. Dans certains cas, cependant, il est possible que des désaccords légitimes voient le jour sur des questions de droit interne ; les autorités compétentes peuvent alors choisir de laisser un arbitre expert en la matière se prononcer sur ces questions.

35. Il est également possible que les autorités compétentes conviennent que l'interprétation ou l'application d'une disposition d'une convention fiscale soit déterminée par un document particulier (par exemple un protocole d'entente ou un accord amiable conclu après l'entrée en vigueur d'une convention) mais ne s'entendent pas sur l'interprétation de celui-ci. Les autorités compétentes peuvent alors expressément faire référence à ce document dans le mandat.

Décision d'arbitrage

36. Le paragraphe 15 du modèle d'accord prévoit que lorsque plusieurs arbitres ont été nommés, la décision d'arbitrage sera prise par ces arbitres à la majorité simple. Sauf disposition contraire du mandat, la décision est présentée par écrit, indiquant les principes juridiques sur lesquelles elle se fonde ainsi que le raisonnement qui la sous-tend. Il est important de présenter la méthode ayant permis de parvenir à la décision afin de s'assurer que celle-ci soit acceptée par toutes les parties concernées.

37. Conformément au paragraphe 16, la décision d'arbitrage doit être communiquée aux autorités compétentes et à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage dans un délai de six mois à compter de la date à laquelle le Président notifie par écrit aux autorités compétentes et à la personne qui a formulé la demande d'arbitrage qu'il a reçu toutes les informations nécessaires pour commencer à examiner l'affaire. Cependant, à tout moment au cours de la période de deux mois à compter de la date à laquelle le dernier arbitre a été nommé, le Président, avec l'accord de l'une des autorités compétentes, peut notifier par écrit à l'autre autorité compétente et à la personne qui a formulé la demande d'arbitrage qu'il n'a pas reçu toutes les informations nécessaires pour commencer à examiner l'affaire. Dans ce cas, un nouveau délai de deux mois sera accordé pour que les informations nécessaires soient envoyées au Président. Si ces informations ne sont pas reçues par le Président dans ces délais, il est prévu que la décision sera rendue au cours des six mois suivants sans tenir compte de ces informations (à moins que les deux autorités compétentes n'en décident autrement). Si, en revanche, les renseignements sont reçus par le Président dans ce délai de deux mois, ils seront pris en compte et la décision sera communiquée dans un délai de six mois à compter de la réception de ces renseignements.

38. Afin de couvrir les rares cas où les arbitres ne peuvent pas ou ne souhaitent pas soumettre une décision d'arbitrage, le paragraphe 17 prévoit que si cette décision n'a pas été communiquée au cours du délai applicable, les autorités compétentes peuvent convenir de rallonger le délai durant lequel la décision d'arbitrage pourra être présentée ou, s'ils ne parviennent pas à un accord sur ce point, de nommer de nouveaux arbitres pour traiter l'affaire. En cas de nomination de nouveaux arbitres, la procédure d'arbitrage reprendra au point où elle en était lorsque les premiers arbitres ont été nommés et se poursuivra avec les nouveaux arbitres.

Publication de la décision

39. Les décisions relatives à des cas particuliers prises dans le cadre d'une procédure amiable ne sont généralement pas rendues publiques. Cependant, dans le cas de décisions d'arbitrage dont les raisons sont présentées, la publication des décisions donnerait au processus plus de transparence. De même, alors que la décision ne peut en aucun cas faire officiellement jurisprudence, le fait qu'elle appartienne au domaine public peut influencer le traitement d'autres cas, permettant ainsi d'éviter des différends ultérieurs et d'adopter une approche plus uniforme pour la même question.

40. Le paragraphe 15 du modèle d'accord prévoit donc la possibilité de publier une décision. Ceci ne pourra toutefois être le cas que si les autorités compétentes et la personne ayant formulé la demande d'arbitrage en

conviennent. De plus, afin de préserver la confidentialité des renseignements communiqués aux autorités compétentes, ni les noms des différentes parties, ni aucun autre élément pouvant aider à les identifier, ne devront être inclus dans le document publié.

Application de la décision

41. Une fois que le processus d'arbitrage aura permis de convenir d'une solution qui lie des autorités compétentes pour les questions qu'elles n'ont pu résoudre, les autorités compétentes concluront un accord amiable qui tiendra compte de la décision, accord qui sera présenté aux personnes directement concernées par l'affaire. Afin d'éviter des retards supplémentaires, l'accord amiable qui tiendra compte de la décision devrait être complété et présenté au contribuable dans un délai de six mois à compter de la date où la décision a été communiquée. C'est ce que prévoit le paragraphe 19 du modèle d'accord.

42. Le paragraphe 2 de l'article 25 stipule que les autorités compétentes ont l'obligation d'appliquer l'accord convenu quels que soient les délais prévus par leur droit interne. Le paragraphe 5 du même article prévoit également que la décision d'arbitrage lie les deux États contractants. Ne pas cotiser le contribuable conformément à l'accord ou ne pas mettre en œuvre la décision d'arbitrage par le biais d'un accord amiable équivaudrait donc à une imposition contraire à la Convention, autorisant de ce fait la personne dont l'imposition est concernée à demander réparation par voie de recours aux tribunaux nationaux ou en formulant une nouvelle demande en vertu du paragraphe 1 de l'article.

43. Le paragraphe 20 du modèle d'accord traite du cas où les autorités compétentes peuvent régler les questions non résolues ayant conduit à l'arbitrage avant que la décision ne soit rendue. Le processus d'arbitrage étant un mécanisme exceptionnel visant à régler les questions ne pouvant être résolues par la procédure amiable habituelle, il convient de l'interrompre si les autorités compétentes sont en mesure d'apporter seules une solution à ces questions. Les autorités compétentes peuvent convenir de cette résolution tant que la décision d'arbitrage n'a pas été rendue.

HISTORIQUE

C (25)

Paragraphe 1 : Remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. À cette date, le paragraphe 1 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé et remplacé par un nouveau paragraphe et le titre le précédant a été ajouté. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Cet article énonce les règles à suivre lorsqu'il est fait recours à la procédure amiable dans les cas où l'application de la Convention suscite des divergences de

vues ou d'autres difficultés. L'article contient aussi quelques principes généraux concernant les échanges de vues entre les autorités compétentes relatifs à l'interprétation ou à l'application de la Convention. »

Paragraphe 2 : Amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant le mot « devront » par « doivent », par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Il prévoit d'abord, dans ses paragraphes 1 et 2, que les autorités compétentes des deux États devront s'efforcer de régler, par voie d'accord amiable, la situation des contribuables faisant l'objet d'une imposition non conforme aux dispositions de la Convention. »

Le paragraphe 2 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 2 du Projet de Convention de 1963, qui a été amendé et renuméroté paragraphe 6 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 7). Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 2 a été déplacé avec ce paragraphe et un nouveau paragraphe 2 a été adopté.

Paragraphe 3 : Amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant l'expression « suivant la même voie » par « par accord amiable », par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. En outre, dans son paragraphe 3, il invite et habilite les autorités compétentes des deux États à résoudre suivant la même voie les problèmes relatifs à l'interprétation ou à l'application de la Convention et, d'autre part, à se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention. »

Le paragraphe 3 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963, qui a été supprimé et remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. L'autorité compétente de l'État contractant dont le contribuable est résident soumettra évidemment la requête dudit contribuable à un examen attentif et demandera que lui soient fournies toutes les pièces justificatives. Il se peut qu'à la suite de cet examen l'autorité compétente considère que la question peut être résolue sans recours à la procédure amiable. En revanche, encore qu'un ajustement ne s'avère nécessaire que dans l'État de résidence, un échange de vues et de renseignements avec l'autorité compétente de l'autre État contractant peut se révéler utile, par exemple pour obtenir confirmation d'une certaine interprétation de la Convention. »

Paragraphe 4 : Amendé le 17 juillet 2008 en supprimant le mot « Enfin » au début de la première phrase, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30

janvier 2007). Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. Enfin, au sujet des modalités pratiques de cette procédure, l'article, dans son paragraphe 4, se borne à autoriser les autorités compétentes à communiquer directement entre elles, sans passer par la voie diplomatique et, si elle le juge opportun, à se concerter oralement ou au sein d'une commission mixte créée spécialement à cet effet. L'article 26 s'applique à l'échange de renseignements aux fins des dispositions de cet article. La confidentialité des renseignements échangés dans le cadre d'une procédure amiable est donc assurée. »

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux Articles 25 et 26 du Modèle de Convention Fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. Enfin, au sujet des modalités pratiques de cette procédure, l'article, dans son paragraphe 4, se borne à autoriser les autorités compétentes à communiquer directement entre elles, sans passer par la voie diplomatique et, si elles le jugent opportun, à se concerter oralement au sein d'une commission mixte créée spécialement à cet effet. »

Le paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 4 du Projet de Convention de 1963, qui a été supprimé et remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. Au paragraphe 2, il est stipulé que si l'État de résidence n'est pas lui-même en mesure d'apporter une solution satisfaisante, l'autorité compétente de cet État prendra contact avec l'autorité compétente de l'autre État en vue de parvenir à un accord au sujet de l'imposition faisant l'objet du différend. Parmi les cas dans lesquels cette procédure pourrait être appliquée, on peut citer celui où un État contractant qui, en l'espèce, n'est pas considéré par l'autre État contractant comme habilité aux termes de la Convention à lever un impôt, taxerait un revenu qui n'est pas imposable en vertu des lois de l'autre État contractant. On peut également citer l'application de clauses de non-discrimination et le cas de difficultés ayant trait à la répartition des bénéfices entre entreprises associées. »

Paragraphe 5 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 5 a été renuméroté paragraphe 6 (voir historique du paragraphe 6) et un nouveau paragraphe 5 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 6 : Correspond au paragraphe 5 du Modèle de Convention 1977 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 6 a été renuméroté paragraphe 7 (voir historique du paragraphe 7), les titres qui le précédaient ont été déplacés avec ce paragraphe et le paragraphe 5 a été amendé et renuméroté paragraphe 6 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. L'article posant seulement des conditions générales, en ce qui concerne la procédure amiable, les commentaires qui suivent visent à préciser l'objet de ces règles ainsi qu'à les compléter, au besoin, en se référant notamment aux règles suivies au plan international pour la mise en oeuvre de la procédure amiable ou, au plan interne, dans le déroulement des procédures existant dans la plupart des pays membres de l'OCDE pour le règlement des litiges fiscaux. »

Le paragraphe 5 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 5 du Projet de Convention de 1963, qui a été supprimé et remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. L'article ne stipule aucun délai pour le dépôt des réclamations prévues au paragraphe 1. Les délais qui pourraient être fixés bilatéralement devraient être suffisamment larges. »

Paragraphe 7 : Correspond au paragraphe 6 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 7 a été renuméroté paragraphe 8 (voir historique du paragraphe 8) et le paragraphe 6 a été renuméroté paragraphe 7 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 6 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 2 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 6 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 29 (voir historique du paragraphe 50) et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 2 a été amendé et renuméroté paragraphe 6, le titre qui précédait le paragraphe 2 a été déplacé avec ce paragraphe et un nouveau titre a été ajouté. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Les règles énoncées aux paragraphes 1 et 2 prévoient l'élimination, dans des cas particuliers, des impositions qui ne seraient pas conformes à la Convention. Les dispositions du paragraphe 1 reconnaissent au contribuable intéressé le droit de s'adresser à l'autorité compétente de l'État contractant dont il est résident. Le contribuable peut faire usage de ce droit, qu'il ait ou non épuisé toutes les possibilités de recours que lui offre la législation fiscale des deux États. Il n'est pas non plus indispensable, pour faire usage de ce droit, que les mesures visées aient déjà entraîné une imposition incorrecte; il suffit que les mesures déjà prises entraînent manifestement le risque d'une telle imposition. »

Paragraphe 8 : Correspond au paragraphe 7 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 8, tel qu'il se lisait dans le Modèle de Convention 1977, a été renuméroté paragraphe 9 (voir historique du paragraphe 9) et le paragraphe 7 a été renuméroté paragraphe 8 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 7 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 7 du Projet de Convention de 1963, qui a été amendé et renuméroté paragraphe 34 (voir historique du paragraphe 55) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, un nouveau paragraphe 7 a été adopté.

Paragraphe 9 : Amendé, en modifiant le premier alinéa, le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le premier alinéa du paragraphe 9 se lisait comme suit :

> « — les questions relatives à l'attribution à un établissement stable d'une quote-part des dépenses de direction et des frais d'administration de l'entreprise par application du paragraphe 3 de l'article 7; »

Le paragraphe 9, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008, correspondait au paragraphe 8 tel qu'il se lisait avant cette date. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 9 a été renuméroté paragraphe 10 (voir historique du paragraphe 10) et le paragraphe 8 a été renuméroté paragraphe 9 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 8 avait été antérieurement amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'alinéa 88 *a*) d'un rapport antérieur intitulé « La sous-capitalisation » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1986). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

> « 8. Dans la pratique, la procédure s'applique dans les cas — de beaucoup les plus nombreux — où la mesure en cause entraîne une double imposition que la Convention a précisément pour objet d'éviter. On peut mentionner, parmi les cas les plus répandus :
>
> — les questions relatives à l'attribution à un établissement stable d'une quote-part des dépenses de direction et des frais d'administration de l'entreprise par application du paragraphe 3 de l'article 7 ;
>
> — l'imposition dans l'État du débiteur, en cas de relations spéciales entre le débiteur et le bénéficiaire effectif, de la partie excédentaire des intérêts et redevances en application des dispositions de l'article 9, du paragraphe 6 de l'article 11 ou du paragraphe 4 de l'article 12 ;
>
> — les cas où l'ignorance de la situation de fait du contribuable a entraîné une application inexacte de la Convention, spécialement à propos de la détermination de la résidence (paragraphe 2 de l'article 4), de l'existence d'un établissement stable (article 5) ou du caractère temporaire de la mission effectuée par un salarié (paragraphe 2 de l'article 15). »

Le paragraphe 8 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 8 du Projet de Convention de 1963, qui a été amendé et renuméroté paragraphe 35 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 56). Au même moment, un nouveau paragraphe 8 a été adopté.

Paragraphe 10 : Correspond au paragraphe 9 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 10 a été divisé en deux paragraphes. Tout sauf la dernière phrase du paragraphe 10 a été renuméroté paragraphe 11 (voir historique du paragraphe 11), la dernière phrase du paragraphe 10 a été insérée dans le paragraphe 12 et le paragraphe 9 a été renuméroté paragraphe 10 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 9 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 9 a été supprimé et un nouveau paragraphe 9 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 79 et du sous-alinéa 115 *b*)(*ii*) d'un rapport antérieur intitulé « Prix de transfert : ajustements corrélatifs et procédure amiable » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 24 novembre 1982). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

> « 9. Quant aux ajustements à opérer corrélativement aux réintégrations effectuées dans les résultats des entreprises associées en application des dispositions des paragraphes 1 et 2 de l'article 9, il y a lieu d'admettre qu'il relèvent de la procédure amiable, lorsque la détermination de leur montant donne matière à difficulté. »

Le paragraphe 9 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 9 du Projet de Convention de 1963, qui a été amendé et renuméroté paragraphe 44 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 47) et un nouveau paragraphe 9 a été adopté.

Paragraphe 11 : Correspond au paragraphe 10 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 11 a été renuméroté paragraphe 13 (voir historique du paragraphe 13) et le paragraphe 10 a été amendé, en enlevant la dernière phrase et en l'insérant dans le paragraphe 12 (voir historique du paragraphe 12), et renuméroté paragraphe 11 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. En effet, ceci résulte des termes mêmes du paragraphe 2 de l'article 9 lorsqu'une clause de ce genre figure dans la convention bilatérale en cause. Lorsque la convention bilatérale ne contient pas de règles correspondant à celles du paragraphe 2 de l'article 9 (et tel est généralement le cas pour les conventions antérieures à 1977), l'insertion de l'article 9, limité au paragraphe 1 — qui ne fait le plus souvent que confirmer des règles plus ou moins analogues des législations internes — montre que les États contractants entendent faire entrer la double imposition économique dans le champ d'application de la Convention. Par voie de conséquence, suivant l'opinion dominante au sein des pays membres, la double imposition économique créée par la rectification des prix de transfert n'est pas conforme tout au moins à l'esprit de la Convention et elle entre donc dans le champ d'application de la procédure amiable prévue par l'article 25. »

Le paragraphe 10 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 10 a été renuméroté paragraphe 11 (voir historique du paragraphe 13) et le nouveau paragraphe 10 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base du paragraphe 79 d'un rapport antérieur intitulé « Prix de transfert : ajustements corrélatifs et procédure amiable » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 24 novembre 1982).

Paragraphe 12 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 12 a été amendé et renuméroté paragraphe 14 (voir historique du paragraphe 14) et un nouveau paragraphe 12, qui contient la dernière phrase du paragraphe 10 telle qu'elle se lisait avant le 17 juillet 2008, a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des

différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 13 : Correspond au paragraphe 11 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 13 a été renuméroté paragraphe 16 (voir historique du paragraphe 16) et le paragraphe 11 a été renuméroté paragraphe 13 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 11, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 10 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 12 (voir historique du paragraphe 14) et le paragraphe 10 a été renuméroté paragraphe 11 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 10 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 10 du Projet de Convention de 1963, qui a été supprimé et remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. Dans l'avenir, lorsqu'une Convention multilatérale aura pu être approuvée, il pourrait être utile d'envisager l'adoption de règles plus précises relatives à une procédure consultative internationale de ce genre. »

Paragraphe 14 : Correspond au paragraphe 12 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 14 a été renuméroté paragraphe 17 (voir historique du paragraphe 17) et le paragraphe 12 a été amendé en y ajoutant des exemples et renuméroté paragraphe 14 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

> « 12. Il importe de noter que la procédure amiable peut, à la différence des recours contentieux de droit interne, être mise en oeuvre par un contribuable sans attendre que l'imposition considérée par lui comme « non conforme à la Convention » ait été établie ou lui ait été notifiée. Pour qu'il puisse engager une telle procédure, il faut et il suffit qu'il établisse que les « mesures prises par un État ou par les deux États » entraîneront une telle imposition, celle-ci apparaissant comme un risque qui n'est pas simplement éventuel mais probable. Ces mesures s'entendent de tous actes ou décisions, de nature législative ou réglementaire, et de portée générale ou individuelle, ayant pour conséquence directe et nécessaire l'établissement contrairement aux dispositions de la Convention d'une imposition à la charge du requérant. »

Le paragraphe 12, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 12 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 13 (voir historique du paragraphe 16) et le paragraphe 11 a été renuméroté paragraphe 12 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 11 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 15 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 15 a été renuméroté paragraphe 18 (voir historique du paragraphe 18) et un nouveau paragraphe 15 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 16 : Correspond au paragraphe 13 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 16 a été renuméroté paragraphe 19 (voir historique du paragraphe 19) et le paragraphe 13 a été renuméroté paragraphe 16 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 13, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 12 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 13 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 14 (voir historique du paragraphe 17) et le paragraphe 12 a été renuméroté paragraphe 13 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 12 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 17 : Correspond au paragraphe 14 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 17 a été renuméroté paragraphe 20 (voir historique du paragraphe 20) et le paragraphe 14 a été renuméroté paragraphe 17 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 14, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 13 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 14 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 15 (voir historique du paragraphe 18) et le paragraphe 13 a été renuméroté paragraphe 14 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 13 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 18 : Correspond au paragraphe 15 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 18 a été amendé et renuméroté paragraphe 21 (voir historique du paragraphe 21) et le paragraphe 15 a été renuméroté paragraphe 18 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 15, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 14 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 15 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 16 (voir historique du paragraphe 19) et le paragraphe 14 a été renuméroté paragraphe 15 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 14 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 19 : Correspond au paragraphe 16 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 19 a été amendé et renuméroté paragraphe 30 (voir historique du paragraphe 30) et le paragraphe 16 a été renuméroté paragraphe 19 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 16, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 15 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 16 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 17 (voir historique du paragraphe 20) et le paragraphe 15 a été renuméroté paragraphe 16 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 15 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 20 : Correspond au paragraphe 17 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 20 a été renuméroté paragraphe 31 (voir historique du paragraphe 31) et le paragraphe 17 a été renuméroté paragraphe 20 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 17, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 16 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 17 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 18 (voir historique du paragraphe 21) et le paragraphe 16 a été renuméroté paragraphe 17 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 16 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 21 : Correspond au paragraphe 18 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 21 a été renuméroté paragraphe 32 (voir historique du paragraphe 32) et le paragraphe 18 a été amendé en remplaçant la troisième et la dernière phrase (qui ont été insérées dans le paragraphe 24) et renuméroté paragraphe 21 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 18 se lisait comme suit :

> « 18. La disposition fixant le point de départ du délai de trois ans au jour de la « première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention » doit s'interpréter de la manière la plus favorable au contribuable. Aussi, même dans l'hypothèse où une telle imposition pourrait être directement établie en exécution d'une décision ou mesure administrative de portée générale, est-ce seulement à compter de la notification de la mesure individuelle entraînant l'imposition en question, c'est-à-dire, dans l'interprétation la plus favorable, de l'acte d'imposition proprement dit, matérialisé par l'établissement d'un rôle d'impôt ou d'un titre de recette ou de perception, que commence le délai dont il s'agit. Si l'impôt a été prélevé par retenue à la source, le délai commence à courir à compter du paiement du revenu ; toutefois, si le contribuable prouve qu'il n'a eu connaissance de cette retenue qu'à

une date ultérieure, le délai ne court qu'à compter de cette dernière date. En outre, lorsque l'imposition non conforme à la Convention résulte de l'effet combiné de décisions ou mesures prises dans les deux États contractants, le délai ne court qu'à compter de la première notification de la décision ou de la mesure la plus récente. »

Le paragraphe 18, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 17 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 18 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 19 (voir historique du paragraphe 30) et le paragraphe 17 a été renuméroté paragraphe 18 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 17 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 22 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 22 a été renuméroté paragraphe 33 (voir historique du paragraphe 33) et un nouveau paragraphe 22 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 23 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 23 a été renuméroté paragraphe 34 (voir historique du paragraphe 34) et un nouveau paragraphe 23 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 24 : Correspond en partie à la troisième et à la dernière phrase du paragraphe 18 telles qu'elles se lisaient avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 24 a été renuméroté paragraphe 35 (voir historique du paragraphe 35) et un nouveau paragraphe 24, incorporant la troisième et la dernière phrase du paragraphe 18, a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 25 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 25 a été amendé et renuméroté paragraphe 36 (voir historique du paragraphe 36) et un nouveau paragraphe 25 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 26 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 26 a été amendé et renuméroté paragraphe 37 (voir historique du paragraphe 37) et un nouveau paragraphe 26 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 27 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 27 a été renuméroté paragraphe 38 (voir historique du paragraphe 38) et un nouveau paragraphe 27 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé

« Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 28 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 28 a été renuméroté paragraphe 39 (voir historique du paragraphe 39) et un nouveau paragraphe 28 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 29 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 29 a été renuméroté paragraphe 40 (voir historique du paragraphe 40) et un nouveau paragraphe 29 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 30 : Correspond au paragraphe 19 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 30 a été renuméroté paragraphe 41 (voir historique du paragraphe 41) et le paragraphe 19 a été amendé en remplaçant le renvoi au paragraphe 6 par un renvoi au paragraphe 7 et renuméroté paragraphe 30 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 30 se lisait comme suit :

> « 30. En ce qui concerne le déroulement de la procédure proprement dite, il convient d'envisager succinctement les deux phases distinctes qu'elle comporte (*cf.* paragraphe 6 ci-dessus). »

Le paragraphe 19, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 18 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 19 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 20 (voir historique du paragraphe 31) et le paragraphe 18 a été renuméroté paragraphe 19 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 18 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 31 : Correspond au paragraphe 20 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 31 a été divisé et inséré dans les paragraphes 42 et 45 avec modifications (voir historique du paragraphe 42) et le paragraphe 20 a été renuméroté paragraphe 31 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 20, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 19 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 20 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 21 (voir historique du paragraphe 32) et le paragraphe 19 a été renuméroté paragraphe 20 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 19 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 32 : Correspond au paragraphe 21 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 32 a été renuméroté paragraphe 50, le titre qui le précédait

a été déplacé avec ce paragraphe (voir historique du paragraphe 50) et le paragraphe 21 a été renuméroté paragraphe 32 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 21, tel qu'il se lisait avant le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 20 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 21 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 22 (voir historique du paragraphe 33) et le paragraphe 20 a été renuméroté paragraphe 21 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 20 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 33 : Correspond au paragraphe 22 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 33 a été renuméroté paragraphe 51 (voir historique du paragraphe 51) et le paragraphe 22 a été renuméroté paragraphe 33 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 22, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 21 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 22 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 23 (voir historique du paragraphe 34) et le paragraphe 21 a été amendé et renuméroté paragraphe 22 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'alinéa 116 *i*) d'un rapport antérieur intitulé « Prix de transfert : ajustements corrélatifs et procédure amiable » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 24 novembre 1982). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

> « 21. Si, au contraire, cette autorité compétente estime que l'imposition contestée résulte, en totalité ou en partie, d'une mesure prise dans l'autre État, elle a non seulement le devoir mais l'obligation — ainsi qu'il ressort clairement des termes du paragraphe 2 — de déclencher la procédure amiable proprement dite. »

Le paragraphe 21 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 34 : Correspond au paragraphe 23 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 34 a été renuméroté paragraphe 52 (voir historique du paragraphe 52) et le paragraphe 23 a été renuméroté paragraphe 34 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 23, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 22 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 23 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 24 (voir historique du paragraphe 35) et le paragraphe 22 a été amendé et renuméroté paragraphe 23 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'alinéa 116 *i*) d'un rapport antérieur intitulé « Prix de transfert: ajustements corrélatifs et procédure amiable » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 24 novembre 1982). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 22 se lisait comme suit :

« 22. Un contribuable a le droit, en vertu du paragraphe 1, de soumettre son cas à l'autorité compétente de l'État dont il est un résident, qu'il ait ou non formé par ailleurs une demande ou un recours contentieux selon le droit interne de cet État. S'il n'a pas été statué sur un recours, l'autorité compétente de l'État de résidence ne doit pas attendre la décision judiciaire définitive, mais dire si elle considère que le cas relève de la procédure amiable. Si elle en décide ainsi, elle doit déterminer si elle est elle-même en mesure d'apporter une solution satisfaisante, ou si le cas doit être soumis à l'autorité compétente de l'autre État contractant. »

Le paragraphe 22 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 35 : Correspond au paragraphe 24 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 35 a été renuméroté paragraphe 53 (voir historique du paragraphe 53) et le paragraphe 24 a été renuméroté paragraphe 35 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 24, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 23 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 24 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 25 (voir historique du paragraphe 36) et le paragraphe 23 a été renuméroté paragraphe 24 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 23 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 36 : Correspond au paragraphe 25 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 36 a été renuméroté paragraphe 54 (voir historique du paragraphe 54) et le paragraphe 25 a été amendé et renuméroté paragraphe 36 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

« 25. Dans sa seconde phase — qui s'ouvre avec l'intervention de l'autorité compétente saisie par le contribuable auprès de celle de l'autre État — la procédure se situe désormais au plan des rapports entre États, comme s'il y avait eu « endossement » par l'État saisi de la réclamation. Mais si cette procédure est sans conteste possible une procédure entre États, la question peut se poser, en revanche, de savoir :

— si, comme le titre de l'article et les termes utilisés dans la première phrase du paragraphe 2 le donnent à penser, elle n'est qu'une simple procédure d'accord amiable, ou encore l'exécution d'un *pactum de contrahendo* comportant pour les parties la simple obligation de négocier, mais nullement celle d'arriver à un accord,

— ou si, au contraire, elle doit être interprétée (dans l'hypothèse naturellement où elle se déroule dans le cadre d'une commission mixte) comme une procédure juridictionnelle faisant obligation aux parties de régler le litige. »

Le paragraphe 25, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 24 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 25 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 26 (voir historique du paragraphe 37) et le paragraphe 24 a été renuméroté paragraphe 25 par le rapport

intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 24 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 37 : Correspond au paragraphe 26 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 37 a été amendé et renuméroté paragraphe 55 (voir historique du paragraphe 55) et le paragraphe 26 a été amendé et renuméroté paragraphe 37 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 26 se lisait comme suit :

> « 26. Le paragraphe 2 comporte sans doute une obligation de négocier ; mais les autorités compétentes sont simplement tenues d'une obligation de « diligence » et non pas de « résultat » pour ce qui est de la réalisation d'un accord amiable. Cependant, des États contractants pourraient s'entendre sur un engagement plus étendu selon lequel la procédure amiable, et surtout les discussions dans la commission mixte, devraient conduire à une solution du litige. Cette règle pourrait résulter soit d'une modification du paragraphe 2, soit d'une interprétation donnée dans un protocole ou un échange de lettres annexé à la Convention. »

Le paragraphe 26, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 25 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 26 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 27 (voir historique du paragraphe 38) et le paragraphe 25 a été renuméroté paragraphe 26 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 25 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 38 : Correspond au paragraphe 27 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 38 a été renuméroté paragraphe 56 (voir historique du paragraphe 56), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et le paragraphe 27 a été renuméroté paragraphe 38 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 27, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 26 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 27 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 28 (voir historique du paragraphe 39) et le paragraphe 26 a été renuméroté paragraphe 27 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 26 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 39 : Correspond au paragraphe 28 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 39 a été renuméroté paragraphe 57 (voir historique du paragraphe 57) et le paragraphe 28 a été renuméroté paragraphe 39 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la

résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 28, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 27 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 28 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 31 (voir historique du paragraphe 42) et le paragraphe 27 a été amendé et renuméroté paragraphe 28 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'alinéa 116 *i*) d'un rapport antérieur intitulé « Prix de transfert : ajustements corrélatifs et procédure amiable » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 24 novembre 1982). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 27 se lisait comme suit :

> « 27. La dernière phrase du paragraphe 2 a pour objet de permettre aux pays dont le droit interne prévoit des délais en matière de rectification d'imposition et de remboursement d'impôt, d'appliquer un accord malgré l'existence de ces délais. Toutefois, cette disposition n'empêche pas les États qui, pour des motifs constitutionnels ou pour d'autres raisons juridiques, ne peuvent passer outre aux délais fixés par leur droit interne, de faire figurer dans l'accord mutuel lui-même des délais en harmonie avec leur propre législation sur la prescription. Il est possible que, dans certains cas extrêmes, un État contractant préfère ne pas conclure un accord amiable dont l'application exigerait qu'il fasse abstraction des délais prévus par son droit interne. Indépendamment des délais, l'application d'un accord peut se heurter à d'autres obstacles tels que « des décisions judiciaires définitives ». Les États contractants ont la faculté de se mettre d'accord sur des dispositions précises concernant la suppression de ces obstacles. »

Le paragraphe 27 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 40 : Correspond au paragraphe 29 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 29 a été renuméroté paragraphe 58 (voir historique du paragraphe 58) et le paragraphe 29 a été renuméroté paragraphe 40 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 29 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 29 a été renuméroté paragraphe 32 (voir historique du paragraphe 50) et le nouveau paragraphe 29 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base des alinéas 116 (*iii*), (*iv*) et (*v*) d'un rapport antérieur intitulé « Prix de transfert : ajustements corrélatifs et procédure amiable » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 24 novembre 1982).

Paragraphe 41 : Correspond au paragraphe 30 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 41 a été renuméroté paragraphe 59 (voir historique du paragraphe 59) et le paragraphe 30 a été renuméroté paragraphe 41 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 30 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 30 a été renuméroté paragraphe 33 (voir historique du paragraphe 51) et le nouveau paragraphe 30 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base des alinéas 116 (*vi*), (*vii*) et (*viii*) d'un rapport antérieur intitulé « Prix de

transfert : ajustements corrélatifs et procédure amiable » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 24 novembre 1982).

Paragraphe 42 : Correspond au paragraphe 31 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 42 a été amendé et renuméroté paragraphe 60 (voir historique du paragraphe 60) et le paragraphe 31 a été amendé, en remplaçant la troisième phrase et les phrases suivantes qui ont été insérées dans le paragraphe 45, et a été renuméroté paragraphe 42 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 31 se lisait comme suit :

> « 31. Enfin, il peut arriver qu'un accord amiable soit conclu au sujet d'un contribuable, alors qu'une instance contentieuse a été engagée par ce dernier pour le même objet devant la juridiction compétente de l'un ou de l'autre État contractant et se trouve encore pendante. En pareil cas, on ne saurait rejeter la demande d'un contribuable de différer son acceptation de la solution convenue en procédure amiable jusqu'à ce que le tribunal ait statué sur le recours pendant. D'un autre côté, il faut tenir compte du souci de l'autorité compétente d'éviter toute divergence ou contradiction entre la décision judiciaire et l'accord amiable, avec les difficultés ou risques d'abus qu'elle pourrait comporter. En définitive, il apparaît donc normal que l'exécution d'un accord amiable soit subordonnée :
>
> — à l'acceptation de cet accord amiable par le contribuable, et
>
> — au désistement par ce contribuable de son instance devant l'autorité en ce qui concerne les points réglés par l'accord amiable. »

Le paragraphe 31, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 28 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 34 (voir historique du paragraphe 52) et le paragraphe 28 a été renuméroté paragraphe 31 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 28 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 43 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 43 a été renuméroté paragraphe 61 (voir historique du paragraphe 61) et un nouveau paragraphe 43 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 44 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 44 a été renuméroté paragraphe 62 (voir historique du paragraphe 62) et un nouveau paragraphe 44 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 44.1 : Renuméroté paragraphe 88 (voir historique du paragraphe 88) par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 44.2 : Renuméroté paragraphe 89 (voir historique du paragraphe 89) par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 44.3 : Renuméroté paragraphe 90 (voir historique du paragraphe 90) par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 44.4 : Renuméroté paragraphe 91 (voir historique du paragraphe 91) par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 44.5 : Renuméroté paragraphe 92 (voir historique du paragraphe 92) par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 44.6 : Renuméroté paragraphe 93 (voir historique du paragraphe 93) par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 44.7 : Renuméroté paragraphe 94 (voir historique du paragraphe 94) par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 45 : Correspond à la troisième phrase et aux phrases suivantes du paragraphe 31 telles qu'elles se lisaient avant le 17 juillet 2008. A cette date, la troisième phrase et les phrases suivantes du paragraphe 31 ont été insérées dans un nouveau paragraphe 45 (voir historique du paragraphe 31) et le paragraphe 45, ainsi que le titre qui le précédait, ont été supprimés par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007). Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 45 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« *IV. Observations finales* »

Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 45 se lisait comme suit :

C (25)

« 45. Dans l'ensemble, la procédure amiable a donné satisfaction. La pratique conventionnelle a montré que l'article 25 représente généralement le maximum de ce que les États contractants sont prêts à accepter. Il ne faut toutefois pas se dissimuler que, du point de vue du contribuable, cette disposition n'est pas encore entièrement satisfaisante. La raison en est que les autorités compétentes ne sont tenues que de rechercher une solution et n'ont pas l'obligation d'en trouver une (*cf.* paragraphe 26 ci-dessus). La conclusion d'un accord amiable dépend, dans une large mesure, des pouvoirs de transaction laissés aux autorités

compétentes par leur droit interne. Dès lors, si une convention est interprétée ou appliquée différemment dans deux États contractants et si, dans le cadre de la procédure amiable, les autorités compétentes ne peuvent se mettre d'accord sur une solution commune, une double imposition, contraire au sens et à l'objectif d'une convention pour éviter la double imposition, reste possible. »

Le titre qui précède le paragraphe 45 a été renuméroté « IV » par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995, le numéro du titre étant antérieurement « III ».

Le paragraphe 45, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 42 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 45 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 48 (voir historique du paragraphe 48), le paragraphe 42 a été amendé et renuméroté paragraphe 45 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 42 se lisait comme suit :

« 42. Dans l'ensemble, la procédure amiable a donné satisfaction. La pratique conventionnelle la plus récente montre que l'article 25 représente le maximum de ce que les États contractants sont prêts à accepter. Il ne faut toutefois pas se dissimuler que, du point de vue du contribuable, cette disposition n'est pas encore entièrement satisfaisante. La raison en est que les autorités compétentes ne sont tenues que de rechercher une solution et n'ont pas l'obligation d'en trouver une (*cf.* paragraphe 25 ci-dessus). La conclusion d'un accord amiable dépend, dans une large mesure, des pouvoirs de transaction laissés aux autorités compétentes par leur droit interne. Dès lors, si une convention est interprétée ou appliquée différemment dans deux États contractants et si, dans le cadre de la procédure amiable, les autorités compétentes ne peuvent se mettre d'accord sur une solution commune, une double imposition, contraire au sens et à l'objectif d'une convention pour éviter la double imposition, reste possible. »

Le paragraphe 42 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 46 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 46 a été supprimé et un nouveau paragraphe 46 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 46 se lisait comme suit :

« 46. Il est difficile d'éviter cette situation sans sortir du cadre de la procédure amiable. Une amorce de solution pourrait être trouvée dans la demande d'un avis arbitral, procédure selon laquelle les deux États contractants conviendraient de demander l'avis d'un tiers impartial, la décision définitive demeurant toutefois réservée aux États. »

Le paragraphe 46, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 43 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 46 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 50 (voir historique du paragraphe 50) et le paragraphe 43 a été renuméroté paragraphe 46 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 43 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 47 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 47 a été supprimé et un nouveau paragraphe 47 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 47 se lisait comme suit :

> « 47. Les dispositions figurant dans la présente Convention ainsi que les Commentaires y relatifs sont le fruit de travaux internationaux menés en étroite collaboration au sein du Comité des affaires fiscales. Une solution simple consisterait donc à prendre l'avis du Comité des affaires fiscales sur le sens précis à donner aux dispositions lorsque des difficultés spéciales d'interprétation se présenteraient sur des points particuliers. Cette méthode, qui entrerait dans le cadre du mandat et des objectifs du Comité visant à éviter la double imposition, pourrait contribuer très utilement à assurer l'harmonisation souhaitable dans l'application des dispositions en question. »

Le paragraphe 47, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 44 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 47 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 53 (voir historique du paragraphe 98) et le paragraphe 44 a été renuméroté paragraphe 47 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 44 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 9 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 9 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

> « 9. Etant donné que les dispositions figurant dans la présente Convention ainsi que les commentaires y annexés sont le fruit de travaux internationaux menés en étroite collaboration au sein du Comité Fiscal, une solution simple consisterait à prendre l'avis du Comité Fiscal sur le sens précis à donner aux dispositions lorsque des difficultés spéciales d'interprétation se présenteraient à l'occasion de points particuliers. Cette méthode, qui entrerait dans le cadre du mandat et des objectifs du Comité Fiscal ayant trait à l'élaboration progressive d'une législation uniforme visant à éviter la double imposition, pourrait contribuer très utilement à assurer l'harmonisation souhaitable dans l'application des dispositions en question. »

Paragraphe 48 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 48 a été supprimé et un nouveau paragraphe 48 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 48 se lisait comme suit :

C (25)

> « 48. Une autre solution est celle de l'arbitrage. Cette solution a été adoptée par les pays membres des Communautés européennes par le biais de la Convention multilatérale d'arbitrage conclue entre ces pays, convention qui a été signée le 23 juillet 1990 et qui prévoit que certaines situations de double imposition qui n'ont pu être réglées par la procédure amiable doivent être soumises à une procédure d'arbitrage. De même, certaines conventions bilatérales récentes

prévoient que les États contractants peuvent convenir de soumettre leurs différends à l'arbitrage. »

Le paragraphe 48, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 45 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 48 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 54 (voir historique du paragraphe 99) et le paragraphe 45 a été amendé et renuméroté paragraphe 48 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 45 se lisait comme suit :

« 45. On pourrait également imaginer de demander l'avis de certaines personnalités agissant comme tiers arbitres. Pour les pays membres de l'OCDE, le Comité des affaires fiscales pourrait, par exemple, dresser périodiquement une liste des personnalités parmi lesquelles les autorités compétentes des deux États intéressés pourraient choisir le tiers chargé d'émettre un avis arbitral. »

Le paragraphe 45 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 49 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 49 a été supprimé et un nouveau paragraphe 49 a été ajouté et le titre qui le précédait a été inséré avant le paragraphe 95 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007). Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 49 se lisait comme suit :

« 49. La *Belgique* estime que, dans le contexte d'APP bilatéraux ou multilatéraux, la première phrase du paragraphe 3 permet aux autorités compétentes de résoudre les difficultés relatives à l'application du principe de pleine concurrence défini au paragraphe 1 de l'article 9 même lorsque la Convention n'inclut pas le paragraphe 2 de cet article. »

Le paragraphe 49 a été antérieurement remplacé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 49 se lisait comme suit :

« 49. La *Belgique* émet des doutes quant à l'interprétation donnée aux paragraphes 9 et 10 ci-dessus. En particulier, dans les cas où ne figure pas dans une convention une disposition correspondant au paragraphe 2 de l'article 9, aucune disposition de cette convention ne paraît, selon elle, conférer à l'entreprise dont les bénéfices ont été détournés ou à l'entreprise qui en a tiré avantage le droit d'introduire une demande en révision dans le cadre de la procédure amiable en raison du fait que les bénéfices abusivement transférés auraient subi une double imposition économique. Toutefois, lorsque le redressement des bénéfices entraîne également une double imposition juridique, par exemple quand les bénéfices transférés à l'entreprise associée sont, après avoir été incorporés dans les bénéfices imposables de l'autre entreprise, soumis en outre à un impôt de distribution au titre de dividendes déguisés, rien ne s'oppose à l'application de l'article 25. »

Le paragraphe 49, ainsi que le titre le précédant, ont été ajoutés le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 50 : Correspond au paragraphe 32 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 32 a été renuméroté paragraphe 50, le titre qui le précédait

a été déplacé avec ce paragraphe, le paragraphe 50 a été supprimé et le titre qui le précédait a été inséré au-dessus du paragraphe 96 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 32, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 29 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 32 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 35 (voir historique du paragraphe 53), le paragraphe 29 a été renuméroté paragraphe 32 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 29 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 6 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 6 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 29 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

> « 6. Les dispositions du paragraphe 3 invitent et habilitent les autorités compétentes à résoudre, si possible, les difficultés générales d'interprétation ou d'application par voie d'accord amiable. »

Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, date à laquelle il a été supprimé, le paragraphe 50 se lisait comme suit :

> « 50. Le *Canada* et le *Portugal* font une réserve sur la dernière phrase du paragraphe 1 car ils ne peuvent accepter un délai aussi long. »

Le paragraphe 50, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 46 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 46 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 50 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 46 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 51 : Correspond au paragraphe 33 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 51 a été renuméroté paragraphe 96 (voir historique du paragraphe 96) et le paragraphe 33 a été renuméroté paragraphe 51 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 33, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 30 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 33 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 36 (voir historique du paragraphe 54) et le paragraphe 30 a été renuméroté paragraphe 33 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 30 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 52 : Correspond au paragraphe 34 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 52 a été renuméroté paragraphe 97 (voir historique du paragraphe 97) et le paragraphe 34 a été renuméroté paragraphe 52 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil

de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 34, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 31 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 34 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 37 (voir historique du paragraphe 37) et le paragraphe 31 a été amendé et renuméroté paragraphe 34 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992, sur la base de l'alinéa 88 *b*) d'un rapport antérieur intitulé « La sous-capitalisation » (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1986). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 31 se lisait comme suit :

« 31. A ce titre, les autorités compétentes peuvent notamment :

— lorsqu'un terme a été défini dans la Convention de manière incomplète ou ambiguë, en compléter ou préciser le sens pour parer à toute difficulté ;

— lorsque la législation d'un État a été modifiée, régler, sans toucher à l'équilibre et à la substance de la Convention, les difficultés qui pourraient surgir du nouveau régime d'imposition issu de cette modification. »

Le paragraphe 31 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 53 : Correspond au paragraphe 35 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 53 a été amendé et renuméroté paragraphe 98 (voir historique du paragraphe 98) et le paragraphe 35 a été renuméroté paragraphe 53 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 35, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 32 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 35 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 38 (voir historique du paragraphe 56) et le paragraphe 32 a été renuméroté paragraphe 35 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 32 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 54 : Correspond au paragraphe 36 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 54 a été renuméroté paragraphe 99 (voir historique du paragraphe 99) et le paragraphe 36 a été renuméroté paragraphe 54 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 36, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 33 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 36 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 39 (voir historique du paragraphe 57) et le paragraphe 33 a été renuméroté paragraphe 36 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 33 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 55 : Correspond au paragraphe 37 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 37 a été amendé et renuméroté paragraphe 55 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 37 se lisait comme suit :

> « 37. La deuxième phrase du paragraphe 3 permet en outre aux autorités compétentes de régler les cas de double imposition qui ne sont pas prévus par les dispositions de la Convention. Un cas particulièrement intéressant à cet égard est celui d'un résident d'un État tiers ayant un établissement stable dans chacun des deux États contractants. Il est naturellement souhaitable que la procédure amiable puisse aboutir à éliminer effectivement une double imposition susceptible de se produire dans cette situation. On doit cependant réserver le cas des États contractants dont le droit interne s'oppose à ce que la Convention soit complétée sur des points qui n'y sont pas traités expressément ou tout au moins de manière implicite ; dans un tel cas, la Convention ne pourrait être complétée que par un avenant soumis, comme la Convention elle-même, à ratification ou à approbation. »

Le paragraphe 37, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 34 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 37 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 40 (voir historique du paragraphe 58) et le paragraphe 34 a été renuméroté paragraphe 37 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 34 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 7 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 7 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 34 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. Dans la deuxième phrase du paragraphe 3, il est indiqué que les autorités compétentes ont aussi la possibilité de régler les cas de double imposition qui ne sont pas visés par les dispositions de la Convention. Un cas particulièrement intéressant à cet égard est celui d'un résident d'un État tiers ayant un établissement stable dans chacun des deux États contractants. Il est naturellement souhaitable que les consultations envisagées aboutissent à éliminer effectivement la double imposition. »

Le paragraphe 55, tel qu'il se lisait après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 15 juillet 2005, a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 55 se lisait comme suit :

> « 55. Le *Mexique* réserve sa position sur la deuxième phrase du paragraphe 3, du fait que sa législation ne lui permet pas de supprimer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention. »

C (25)

Le paragraphe 55 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 56 : Correspond au paragraphe 38 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 38 a été renuméroté paragraphe 56 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008,

sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 38, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 35 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 38 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 41 (voir historique du paragraphe 59), le paragraphe 35 a été renuméroté paragraphe 38 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 35 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 8 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 8 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 35 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

> « 8. Ce paragraphe prévoit que les autorités compétentes des États contractants peuvent communiquer directement entre elles. Il ne sera donc pas nécessaire de passer par la voie diplomatique. Comme il est proposé à la deuxième phrase du paragraphe 4, on pourra avoir intérêt parfois à créer une Commission. Lors de l'examen d'un cas particulier, on pourrait estimer utile de recueillir soit par écrit, soit verbalement, la déposition du contribuable. Si cette procédure est approuvée à l'unanimité, la Commission devrait avoir la faculté d'y recourir. »

Paragraphe 57 : Correspond au paragraphe 39 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 39 a été renuméroté paragraphe 57 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 39, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 36 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 39 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 42 (voir historique du paragraphe 60) et le paragraphe 36 a été renuméroté paragraphe 39 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 36 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 58 : Correspond au paragraphe 40 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 40 a été renuméroté paragraphe 58 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 40 a été amendé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 40 se lisait comme suit :

> « 40. Cette concertation s'effectue normalement par échange de correspondance. Toutefois, si les autorités compétentes le jugent utile pour parvenir plus aisément à un accord, elles peuvent aussi — comme le prévoit d'ailleurs la deuxième phrase du paragraphe 4 — procéder à des échanges de vues oraux. Elles peuvent, en outre,

convenir que ces échanges auront lieu au sein d'une commission composée de représentants desdites autorités. »

Le paragraphe 40, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 37 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 40 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 43 (voir historique du paragraphe 61) et le paragraphe 37 a été renuméroté paragraphe 40 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 37 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 59 : Correspond au paragraphe 41 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 41 a été renuméroté paragraphe 59 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 41, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 38 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 41 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 44 (voir historique du paragraphe 62) et le paragraphe 38 a été renuméroté paragraphe 41 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 38 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 60 : Correspond au paragraphe 42 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 42 a été renuméroté paragraphe 60 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 42, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 39 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 42 du Modèle de Convention de 1977 a été amendé et renuméroté paragraphe 45 (voir historique du paragraphe 45) et le paragraphe 39 a été renuméroté paragraphe 42 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 39 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 61 : Correspond au paragraphe 43 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 43 a été renuméroté paragraphe 61 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 43, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 40 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 43 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 46 (voir historique du paragraphe 46) et le paragraphe 40 a été renuméroté paragraphe 43 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 40 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 62 : Correspond au paragraphe 44 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 44 a été renuméroté paragraphe 62 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 44, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 41 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 44 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 47 (voir historique du paragraphe 47) et le paragraphe 41 a été renuméroté paragraphe 44 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 41 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 63 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 64 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 65 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 66 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 67 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 68 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 69 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 70 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 71 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 72 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 73 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 74 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 75 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 76 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 77 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 78 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 79 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 80 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 81 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 82 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 83 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 84 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 85 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 86 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 87 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Paragraphe 88 : Correspond au paragraphe 44.1 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 44.1 a été renuméroté paragraphe 88 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 44.1 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 89 : Correspond au paragraphe 44.2 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 44.2 a été renuméroté paragraphe 89 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 44.2 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 90 : Correspond au paragraphe 44.3 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 44.3 a été renuméroté paragraphe 90 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 44.3 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 91 : Correspond au paragraphe 44.4 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 44.4 a été renuméroté paragraphe 91 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 44.4 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 92 : Correspond au paragraphe 44.5 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 44.5 a été renuméroté paragraphe 92 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 44.5 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 93 : Correspond au paragraphe 44.6 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 44.6 a été renuméroté paragraphe 93 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 44.6 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 94 : Correspond au paragraphe 44.7 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 44.7 a été renuméroté paragraphe 94 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 44.7 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 95 : Ajouté le 17 juillet 2008 et le titre qui précédait le paragraphe 49 a été inséré au-dessus du paragraphe 95 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 96 : Correspond au paragraphe 51 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 51 a été renuméroté paragraphe 96 et le titre qui précédait le paragraphe 50 a été inséré au-dessus du paragraphe 96 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008, sur la base d'un autre rapport intitulé « Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 30 janvier 2007).

Le paragraphe 51 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 97 : Correspond au paragraphe 52 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 52 a été renuméroté paragraphe 97 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 52 a été ajouté le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 98 : Amendé le 15 juillet 2014, en supprimant la République Slovaque de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 98 se lisait comme suit :

> « 98. Le *Chili*, la *Grèce*, l'*Italie*, le *Mexique*, la *Pologne*, le *Portugal*, la *République slovaque* et la *Suisse* font une réserve sur la seconde phrase du paragraphe 2. Ces pays considèrent que l'exécution matérielle de dégrèvements ou de restitutions d'impôt à la suite d'une procédure amiable doit rester liée aux délais prévus par leur législation interne respective. »

Le paragraphe 98 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant le Chili et en supprimant l'Espagne de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 98 se lisait comme suit :

> « 98. L'*Espagne*, la *Grèce*, l'*Italie*, le *Mexique*, la *Pologne*, le *Portugal*, la *République slovaque* et la *Suisse* font une réserve sur la seconde phrase du paragraphe 2. Ces pays considèrent que l'exécution matérielle de dégrèvements ou de restitutions d'impôt à la suite d'une procédure amiable doit rester liée aux délais prévus par leur législation interne respective. »

Le paragraphe 98 correspond au paragraphe 53 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 53 a été amendé, en ajoutant la Pologne et en supprimant le Canada, l'Irlande et le Royaume-Uni de la liste des pays faisant cette réserve, et a été renuméroté paragraphe 98 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 53 se lisait comme suit :

> « 53. Le *Canada*, l'*Espagne*, la *Grèce*, l'*Irlande*, l'*Italie*, le *Mexique*, le *Portugal*, la *République slovaque*, la *Suisse* et le *Royaume-Uni* font une réserve sur la seconde phrase du paragraphe 2. Ces pays considèrent que l'exécution matérielle de

dégrèvements ou de restitutions d'impôt à la suite d'une procédure amiable doit rester liée aux délais prévus par leur législation interne respective. »

Le paragraphe 53 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la République slovaque à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 53 se lisait comme suit :

« 53. Le *Canada*, l'*Espagne*, la *Grèce*, l'*Irlande*, l'*Italie*, le *Mexique*, le *Portugal*, la *Suisse* et le *Royaume-Uni* font une réserve sur la seconde phrase du paragraphe 2. Ces pays considèrent que l'exécution matérielle de dégrèvements ou de restitutions d'impôt à la suite d'une procédure amiable doit rester liée aux délais prévus par leur législation interne respective. »

Le paragraphe 53 a été antérieurement amendé le 23 octobre 1997, en supprimant la Belgique de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 53 se lisait comme suit :

« 53. La *Belgique*, le *Canada*, l'*Espagne*, la *Grèce*, l'*Irlande*, l'*Italie*, le *Mexique*, le *Portugal*, la *Suisse* et le *Royaume-Uni* font une réserve sur la seconde phrase du paragraphe 2. Ces pays considèrent que l'exécution matérielle de dégrèvements ou de restitutions d'impôt à la suite d'une procédure amiable doit rester liée aux délais prévus par leur législation interne respective. »

Le paragraphe 53 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995, en ajoutant le Mexique à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 53 se lisait comme suit :

« 53. La *Belgique*, le *Canada*, l'*Espagne*, la *Grèce*, l'*Irlande*, l'*Italie*, le *Portugal*, la *Suisse* et le *Royaume-Uni* font une réserve sur la seconde phrase du paragraphe 2. Ces pays considèrent que l'exécution matérielle de dégrèvements ou de restitutions d'impôt à la suite d'une procédure amiable doit rester liée aux délais prévus par leur législation interne respective. »

Le paragraphe 53, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 47 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 47 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 53 et amendé, en ajoutant la Belgique et la Suisse à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 47 se lisait comme suit :

« 47. Le *Canada*, la *Grèce*, l'*Irlande*, l'*Italie*, le *Portugal*, l'*Espagne* et le *Royaume-Uni* font une réserve sur la seconde phrase du paragraphe 2. Ces pays considèrent que l'exécution matérielle de dégrèvements ou de restitutions d'impôt à la suite d'une procédure amiable doit rester liée aux délais prévus par leur législation interne respective. »

C (25)

Le paragraphe 47 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 99 : Correspond au paragraphe 54 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. A cette date, le paragraphe 54 a été renuméroté paragraphe 99 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 54, tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008, correspondait au paragraphe 48 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 48 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 54 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 48 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 100 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 100 se lisait comme suit :

> « 100. Le *Canada* se réserve le droit d'inclure une disposition, tel qu'envisagé au paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 9, selon laquelle il y aurait un délai à l'expiration duquel un État contractant ne serait plus tenu d'opérer un ajustement approprié à la suite d'un redressement à la hausse des bénéfices d'une entreprise dans l'autre État contractant. »

Le paragraphe 100 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 101 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

ANNEXE - Modèle d'accord amiable sur l'arbitrage: Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 26 CONCERNANT L'ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

I. Remarques préliminaires

1. Il est justifié d'inclure dans une convention en vue d'éviter les doubles impositions des dispositions concernant une coopération entre les administrations fiscales des deux États contractants. En premier lieu, il paraît souhaitable d'accorder une assistance administrative pour déterminer les faits qui appellent l'application des règles de la Convention. En outre, étant donné l'internationalisation croissante des relations économiques, les États contractants ont de plus en plus intérêt à procéder à des échanges de renseignements qui permettent d'appliquer la législation fiscale interne sans même que soit en cause l'application d'un article particulier de la Convention.

(Remplacé le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

2. En conséquence, le présent Article contient les règles selon lesquelles des renseignements pourront être échangés dans la mesure la plus large possible afin d'établir les bases adéquates de l'application de la législation fiscale interne des États contractants et de l'application des dispositions particulières de la Convention. Le texte de l'article précise que l'échange de renseignements n'est pas restreint par les article 1 et 2, de sorte qu'il peut comporter des renseignements sur des non-résidents et peut concerner l'administration ou l'application des impôts auxquels il n'est pas fait référence à l'article 2.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

3. L'article 27 traite de l'assistance administrative pour le recouvrement des impôts, mais l'article 26 régit les échanges de renseignements aux fins du recouvrement des impôts (voir le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 27). De la même manière, les procédures amiables sont traitées à l'article 25, mais l'article 26 régit les échanges de renseignements aux fins d'une procédure amiable (voir le paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 25).

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

4. En 2002, le Comité des affaires fiscales a entrepris un examen d'ensemble de l'article 26 afin de s'assurer qu'il correspond bien aux pratiques actuelles des pays. Cet examen a également tenu compte de l'évolution récente telle que le *Modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale* mis au point par le Groupe de travail du Forum mondial de l'OCDE pour un échange effectif de renseignements et la norme idéale d'accès aux renseignements bancaires décrite dans le rapport *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales*[1]. À la suite de cet examen, plusieurs

modifications ont été apportées au texte de l'article comme à ses Commentaires en 2005.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

4.1 Beaucoup de modifications de l'article qui ont été opérées alors n'ont pas eu pour objet de le modifier au fond mais ont plutôt été destinées à lever les doutes sur l'interprétation qu'il convient de lui donner. Par exemple, le remplacement de « nécessaires » par « vraisemblablement pertinents » et l'insertion des mots « pour l'administration ou l'application » au paragraphe 1 étaient destinés à assurer une meilleure cohérence avec le Modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale et n'avaient pas pour objet de modifier les effets de la disposition. Le paragraphe 4 a été ajouté pour insérer dans le texte de l'article la compréhension générale énoncée antérieurement dans les Commentaires (voir le paragraphe 19.6). Le paragraphe 5 a été ajouté pour faire apparaître les pratiques en vigueur dans la grande majorité des pays membres de l'OCDE (voir le paragraphe 19.10). L'insertion des mots « ou le contrôle de ceux-ci » dans le paragraphe 2 constituait en revanche un revirement par rapport à la règle précédente.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

4.2 Les Commentaires étaient par ailleurs considérablement développés. Ce développement correspondait en partie à l'addition des paragraphes 4 et 5 de l'article. D'autres modifications étaient apportées aux Commentaires pour tenir compte de l'évolution et des pratiques des pays et plus généralement pour mettre fin aux incertitudes quant à l'interprétation qu'il convient de donner à l'article.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

4.3 L'article et les Commentaires ont été de nouveau modifiés en pour tenir compte des évolutions récentes et pour préciser davantage l'interprétation de certaines dispositions de cet article. Le paragraphe 2 de l'article a été modifié pour permettre aux autorités compétentes d'utiliser des renseignements reçus à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux États et lorsque l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise cette utilisation. Cette possibilité était auparavant incluse comme une disposition optionnelle au paragraphe 12.3 des Commentaires.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

C (26)

4.4 Les Commentaires ont été développés afin de préciser l'interprétation de la norme de « pertinence vraisemblable » et du terme « pêche aux renseignements » par l'ajout de : clarifications générales (voir le

1 OCDE, Paris, 2000.

paragraphe 5), précisions concernant l'identification du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête (voir le paragraphe 5.1), précisions concernant les demandes relatives à un groupe de contribuables (voir le paragraphe 5.2) et nouveaux exemples (voir les alinéas *e*) à *h*) du paragraphe 8 et le paragraphe 8.1). Les Commentaires prévoient en outre une norme optionnelle par défaut pour les délais dans lesquels les renseignements doivent être fournis, à moins d'un accord différent convenu entre les autorités compétentes (voir les paragraphe 10.4 à 10.6) et que, conformément au principe de réciprocité, si un État contractant applique, aux termes du paragraphe 5, des mesures qui ne sont normalement pas prévues dans sa législation ou sa pratique nationale, notamment pour accéder à des renseignements bancaires et les échanger, cet État est également fondé à demander des renseignements similaires à l'autre État contractant (voir le paragraphe 15). D'autres clarifications ont été ajoutées aux paragraphes 3, 5.3, 6, 11, 12, 12.3, 12.4, 16, 16.1 et 19.7.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

II. Commentaires des dispositions de l'article

Paragraphe 1

5. La première phrase du paragraphe énonce la principale règle concernant l'échange de renseignements. Les autorités compétentes des États contractants échangeront les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer correctement les dispositions de la Convention ou celles de la législation interne des États contractants relatives aux impôts de toute nature ou dénomination perçus dans ces États, même s'il n'y a pas, dans ce dernier cas, à appliquer un article particulier de la Convention. La norme de « pertinence vraisemblable » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement qu'il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. Dans le contexte de l'échange de renseignements sur demande, la norme exige qu'au moment où la demande est formulée, il doit y avoir une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents ; que les renseignements, une fois fournis, se révèlent être pertinents ou non est sans importance. Une demande ne saurait ainsi être rejetée lorsqu'une évaluation précise de la pertinence des renseignements au regard d'une enquête en cours n'est possible qu'après réception des renseignements. Les autorités compétentes devraient se concerter lorsque le contenu de la demande, les circonstances qui ont mené à la demande, ou encore la pertinence vraisemblable de renseignements demandés, ne sont pas

clairs pour l'État requis. Cependant, une fois que l'État requérant a donné une explication quant à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, l'État requis ne saurait refuser une demande ou refuser de transmettre des renseignements demandés parce qu'il pense que ces renseignements manquent de pertinence pour le contrôle ou l'enquête sous-jacents. Lorsque l'État requis prend connaissance de faits remettant en question la pertinence vraisemblable d'une partie des renseignements demandés, les autorités compétentes devraient se concerter et l'État requis peut demander à l'État requérant de clarifier la pertinence vraisemblable à la lumière de ces faits. Dans le même temps, le paragraphe 1 n'oblige pas l'État requis à fournir des renseignements lorsque la demande relève de la « pêche aux renseignements », c'est-à-dire lorsqu'elle sollicite des renseignements dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou un contrôle en cours.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

5.1 Comme c'est le cas dans le *Modèle d'Accord sur l'échange de renseignements en matière fiscale*[1], une demande de renseignements ne constitue pas une pêche aux renseignements du simple fait qu'elle ne précise pas le nom ou l'adresse (ou les deux) du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête. Cela vaut aussi lorsque des noms sont orthographiés de manière différente ou lorsque les informations relatives aux noms et adresses sont présentées différemment. Cependant, lorsque l'État requérant ne fournit pas le nom ou l'adresse (ou les deux) du contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, l'État requérant doit inclure d'autres informations suffisantes pour permettre l'identification du contribuable. De même, le paragraphe 1 n'oblige pas nécessairement à inclure dans la demande le nom et/ou l'adresse de la personne dont on pense qu'elle est en possession des renseignements. En fait, la question de savoir quel degré de précision la demande doit avoir au sujet de cette personne est typiquement une question relevant du champ d'application des alinéas *a*) et *b*) du paragraphe 3 de l'article 26.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

5.2 La norme de « pertinence vraisemblable » peut être satisfaite à la fois dans des cas concernant un seul contribuable (qu'il soit identifié par son nom ou par un autre moyen) et des cas concernant plusieurs contribuables (qu'ils soient identifiés par leur nom ou par un autre moyen). Lorsqu'un État contractant lance, en vertu de sa législation interne, une enquête sur un groupe donné de contribuables, toute demande relative à cette enquête a typiquement pour objet d'aider « l'administration ou l'application » de sa

C (26)

1 Voir le paragraphe 58 de ses Commentaires.

législation fiscale interne, et est donc conforme aux exigences du paragraphe 1 pour autant qu'elle respecte la norme de « pertinence vraisemblable ». Cependant, lorsque la demande concerne un groupe de contribuables non identifiés individuellement, il sera souvent plus difficile d'établir que la demande ne constitue pas une pêche aux renseignements, dans la mesure où l'État requérant ne peut se référer à une enquête en cours sur un contribuable déterminé, ce qui suffirait, en soi, dans la plupart des cas à écarter l'idée que la demande est aléatoire ou spéculative. Dans de tels cas, il est donc nécessaire que l'État requérant fournisse une description détaillée du groupe ainsi que les faits et circonstances qui ont mené à la demande, une explication de la loi applicable et pourquoi il y a des raisons de penser que les contribuables du groupe faisant l'objet de la demande n'ont pas respecté cette loi, étayée par une base factuelle claire. En outre, il est exigé de montrer que les renseignements demandés aideraient à déterminer la discipline fiscale des contribuables du groupe. Comme l'illustre l'exemple donné à l'alinéa *h*) du paragraphe 8, s'agissant des demandes sur un groupe de contribuables, un tiers aura habituellement, mais pas nécessairement, contribué activement à l'infraction fiscale commise par les contribuables du groupe, auquel cas ces circonstances devront être aussi décrites dans la demande. Par ailleurs, et comme l'illustre l'exemple donné à l'alinéa *a*) du paragraphe 8.1, une demande sur un groupe de contribuables qui se contente d'indiquer que des services financiers ont été fournis à des non-résidents et de mentionner la possibilité que ces derniers n'aient pas respecté leurs obligations fiscales ne satisfait pas la norme de pertinence vraisemblable.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

5.3 Les États contractants peuvent convenir d'une autre formulation de la norme de pertinence vraisemblable, dès lors que cette formulation est conforme au champ d'application de l'article et dès lors entendue comme exigeant un échange de renseignements effectif (par exemple en remplaçant « est vraisemblablement pertinent » par « est nécessaire », « est pertinent » ou « peut être pertinent »). Le champ d'application de l'échange de renseignements couvre toutes les questions fiscales sans préjudice des règles générales et dispositions légales régissant les droits de la défense et des témoins dans le cadre des procédures judiciaires. Les échanges de renseignements en matière fiscale pénale peuvent également être fondés sur des conventions bilatérales ou multilatérales d'assistance juridique mutuelle (dans la mesure où elles s'appliquent également aux délits fiscaux). Afin que l'échange de renseignements reste dans le cadre de la Convention, une limitation est posée en ce sens que les renseignements ne devront être

communiqués que dans la mesure où l'imposition prévue par la législation interne n'est pas contraire à celle-ci.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

5.4 Les renseignements couverts par le paragraphe 1 ne se limitent pas aux informations spécifiques à un contribuable particulier. Les autorités compétentes peuvent également échanger d'autres renseignements sensibles concernant l'administration fiscale et l'amélioration de la discipline fiscale, par exemples les techniques d'analyse des risques ou les dispositifs d'évasion ou de fraude fiscales.

(Renuméroté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

5.5 Les possibilités d'assistance prévues par l'article 26 ne limitent pas celles qui sont prévues dans les accords internationaux existants ou autres arrangements entre les États contractants concernant la coopération en matière fiscale et ne sont pas non plus limitées par elles. L'échange de renseignements concernant l'application des droits de douane ayant pour fondement juridique d'autres instruments internationaux, les dispositions de ces instruments plus spécialisés prévaudront d'une manière générale et l'échange de renseignements concernant les droits de douane ne sera pas dans la pratique régi par le présent article.

(Renuméroté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

6. Les exemples suivants visent à éclairer les principes exposés aux paragraphes 5, 5.1 et 5.2 ci-dessus. Dans les exemples mentionnés aux paragraphes 7 et 8, un échange de renseignements peut intervenir au titre du paragraphe 1 de l'article 26. Dans les exemples données au paragraphe 8.1, et dans l'hypothèse où aucune information complémentaire ne leur est communiquée, les États contractants ne sont pas tenus de fournir des renseignements en réponse à une demande de renseignements. Ces exemples sont seulement présentés à titre d'illustration. Ils doivent être lus à la lumière de l'objectif premier de l'article 26, qui est de ne pas restreindre la portée de l'échange de renseignements, mais de le favoriser « dans la mesure la plus large possible ».

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

7. Application de la Convention

a) Aux fins d'application de l'article 12, l'État A où réside le bénéficiaire demande à l'État B, où réside le débiteur, des renseignements concernant le montant des redevances versées.

b) À l'inverse, pour accorder l'exonération prévue à l'article 12, l'État B demande à l'État A si la personne qui reçoit les sommes payées est

C (26)

effectivement un résident de ce dernier État et le bénéficiaire effectif des redevances.

c) Il pourra de même être nécessaire de demander des renseignements lorsqu'on veut répartir de façon appropriée les bénéfices imposables entre des entreprises associées situées dans des États différents, ou ajuster les bénéfices apparaissant dans les comptes d'un établissement stable situé dans un État et dans ceux du siège central situé dans l'autre État (articles 7, 9, 23 A et 23 B).

d) Des renseignements peuvent être nécessaires en vue de l'application de l'article 25.

e) Lorsqu'il applique les articles 15 et 23 A, l'État A, dont le salarié est résident, informe l'État B où les fonctions de cet emploi sont exercées pendant plus de 183 jours, du montant exonéré d'impôt dans l'État A.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

8. Application de la législation interne

a) Une société de l'État A fournit des marchandises à une société indépendante de l'État B. L'État A désire connaître par l'État B le prix payé pour les marchandises par la société de l'État B afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne.

b) Une société de l'État A vend des marchandises à une société de l'État B par l'intermédiaire d'une société de l'État C (qui peut être un pays à faible imposition). Les sociétés en question sont ou non associées. Aucune convention n'a été conclue entre l'État A et l'État C, pas plus qu'entre l'État B et l'État C. En vertu de la convention conclue entre A et B, l'État A, afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne aux bénéfices réalisés par la société située sur son territoire, demande à l'État B le prix payé pour les marchandises par la société de l'État B.

c) Aux fins de l'imposition d'une société sur son territoire, l'État A demande à l'État B, en vertu de la convention conclue entre eux, des renseignements sur le prix demandé par une société, ou un groupe de sociétés, de l'État B avec laquelle ou lesquelles la société de l'État A n'a pas de relations d'affaires, afin de pouvoir vérifier directement par comparaison les prix demandés par la société de l'État A (par exemple, les prix demandés par une société ou un groupe de sociétés occupant une position dominante). Il convient de noter que, dans ce cas, l'échange de renseignements pourrait être difficile et délicat, à cause en particulier des dispositions de l'alinéa c) du paragraphe 3 concernant les secrets industriels, commerciaux et autres.

d) L'État A, en vue de vérifier les crédits d'impôt au titre de la TVA versée en amont demandés par une société située sur son territoire pour les services fournis par une société résidant dans l'État B, demande confirmation que le coût des services a été correctement enregistré dans les livres et registres de la société de l'État B.

e) Les autorités fiscales de l'État A mènent une enquête fiscale dans les affaires de M. X. En se basant sur cette enquête, les autorités fiscales disposent d'indications que M. X détient un ou plusieurs comptes bancaires non déclarés auprès de la Banque B située dans l'État B. Cependant, l'État A sait d'expérience qu'il n'est pas improbable que les comptes bancaires soient détenus au nom de membres de la famille du bénéficiaire effectif afin d'éviter qu'ils ne soient détectés. L'État A demande donc des renseignements sur tous les comptes auprès de la Banque B dont M. X est le bénéficiaire effectif et sur ceux qui sont détenus au nom de son épouse E et de ses enfants K et L.

f) L'État A a obtenu des renseignements sur toutes les transactions impliquant des cartes de crédit étrangères qui ont été réalisées sur son territoire durant une certaine année. L'État A a traité les données et lancé une enquête qui a identifié tous les numéros de cartes de crédit par rapport auxquels la fréquence et la configuration des transactions et le type d'utilisation au cours de cette année suggèrent que les titulaires étaient des résidents fiscaux de l'État A. L'État A ne peut obtenir les noms de ces personnes par le biais des sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne, les informations pertinentes n'étant pas en possession ou sous le contrôle de personnes se trouvant dans sa juridiction. Les numéros de cartes de crédit identifient l'un des émetteurs de ces cartes comme étant la Banque B située dans l'État B. En se basant sur une investigation ou enquête en cours, l'État A envoie une demande de renseignements à l'État B, demandant le nom, l'adresse et la date de naissance des titulaires des cartes spécifiques identifiées durant son enquête et de toute autre personne ayant un pouvoir de signature sur ces cartes. L'État A fournit les numéros des cartes bancaires spécifiques concernées ainsi que les informations précisées ci-dessus afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés pour son enquête et, plus généralement, pour l'administration et l'application de sa législation fiscale.

g) La société A, résidente de l'État A, est détenue par la société étrangère non cotée B, résidente de l'État B. Les autorités fiscales de l'État A suspectent les dirigeants X, Y et Z de la société A de détenir directement ou indirectement la société B. Si tel était le cas, les dividendes reçus de la société A par la société B seraient imposables en tant que revenu des actionnaires résidents au titre des règles de l'État A sur les sociétés

C (26)

étrangères contrôlées. La suspicion se fonde sur des renseignements communiqués aux autorités fiscales de l'État A par un ancien salarié de la société A. Face à ces allégations, les trois dirigeants de la société A nient détenir une quelconque participation dans la société B. Les autorités fiscales de l'État A ont épuisé tous les moyens nationaux à leur disposition pour obtenir des informations sur l'actionnariat de la société B. L'État A demande dès lors à l'État B des renseignements indiquant si X, Y et Z sont actionnaires de la société B. En outre, comme dans de pareils cas, les participations sont souvent détenues, par exemple, par des sociétés écran et des actionnaires prête-noms, il demande également à l'État B si X, Y et Z détiennent une participation indirecte dans la société B. Si l ursuivre son enquête[1].

h) Le fournisseur de services financiers B est établi dans l'État B. Les autorités fiscales de l'État A ont découvert que B commercialise un produit financier auprès de résidents de l'État A en usant d'informations trompeuses donnant à penser que le produit élimine la charge fiscale due au titre de l'impôt sur le revenu de l'État A sur les revenus accumulés dans le produit. Le produit exige qu'un compte soit ouvert auprès de B à travers duquel l'investissement est effectué. Les autorités fiscales de l'État A ont publié un bulletin d'alerte pour les contribuables, avertissant tous les contribuables du produit et précisa nt qu'il n'a pas les effets fiscaux allégués et que les revenus qu'il génère doivent être déclarés. B continue néanmoins de commercialiser le produit sur son site web et l'État A dispose des preuves qu'il le commercialise également par le biais d'un réseau de conseillers. L'État A a déjà découvert que plusieurs contribuables résidents ont investi dans le produit et que tous ont omis de déclarer les revenus tirés de ce placement. L'État A a épuisé tous les moyens nationaux à sa disposition pour obtenir des renseignements sur l'identité de ses résidents qui ont investi dans le produit. L'État A demande à l'autorité compétente de l'État B des renseignements sur tous les résidents de l'État A qui (i) possèdent un compte auprès de B et qui (ii) ont investi dans ce produit financier. L'État A donne dans sa demande les informations indiquées ci-dessus, en apportant notamment des précisions sur le produit financier et l'état d'avancement de son enquête.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

C (26)

1 Dans les cas où l'État B prend connaissance de faits remettant en question la pertinence vraisemblable d'une partie des renseignements relatifs à l'actionnariat, les autorités compétentes devraient se consulter et l'État B peut demander à l'État A de clarifier la pertinence vraisemblable à la lumière de ces faits (voir à ce sujet le paragraphe 5).

8.1 Situations dans lesquelles les États contractants ne sont pas tenus de fournir des informations en réponse à une demande, dans l'hypothèse où aucune information complémentaire ne leur est communiquée

a) La Banque B est établie dans l'État B. L'État A taxe ses résidents sur la base de leurs revenus mondiaux. L'autorité compétente de l'État A demande à l'autorité compétente de l'État B de lui fournir les noms, les dates et lieux de naissance et le solde des comptes (notamment des renseignements sur tout actif financier détenu dans ces comptes) des résidents de l'État A qui ont un compte auprès de la Banque B de l'État B, possèdent un pouvoir de signature sur un tel compte ou ont un intérêt en tant que bénéficiaire sur un tel compte. La demande indique que la Banque B est connue pour avoir de nombreux titulaires étrangers, sans apporter toutefois des informations complémentaires.

b) La Société B est établie dans l'État B. L'État A demande les noms de tous les actionnaires de la société B qui résident dans l'État A ainsi que des renseignements sur tous les dividendes qui leur ont été versés. L'État requérant A indique que la société B a d'importantes activités commerciales dans l'État A et qu'il est donc probable qu'elle ait des actionnaires qui soient résidents de l'État A. La demande indique également qu'il est bien connu que les contribuables omettent fréquemment de déclarer des revenus ou des actifs étrangers.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

9. La règle énoncée au paragraphe 1 permet de procéder à un échange de renseignements de trois façons différentes :

a) sur demande, pour un cas précis, étant bien entendu qu'il faut utiliser tout d'abord les sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne avant de présenter la demande de renseignements à l'autre État ;

b) automatiquement, par exemple quand les renseignements sur une ou plusieurs catégories de revenus ayant leur source dans un État contractant et encaissés dans l'autre État contractant sont transmis systématiquement à l'autre État ; voir les Recommandations du Conseil de l'OCDE C(97)29/FINAL du 13 mars 1997 (*Recommandation concernant l'utilisation des numéros d'identification fiscale dans un contexte international*) et C(2001)28/FINAL du 22 mars 2001 (*Recommandation sur l'utilisation du Modèle de mémorandum d'accord de l'OCDE sur l'échange automatique de renseignements à des fins fiscales*) ;

c) spontanément, par exemple, lorsqu'un État a obtenu au cours de certaines enquêtes des renseignements qu'il suppose présenter un intérêt pour l'autre État.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

9.1 Ces trois formes d'échanges (sur demande, automatique et spontanée) peuvent également être combinées. Il faut par ailleurs souligner que l'article 26 ne limite pas les possibilités d'échanges de renseignements à ces méthodes et que les États contractants peuvent utiliser pour obtenir des renseignements d'autres techniques qui pourraient être utiles aux deux parties concernées telles que des contrôles fiscaux simultanés, des contrôles fiscaux à l'étranger et des échanges de renseignements portant sur l'ensemble d'un secteur économique. Ces techniques sont décrites en détail dans la publication intitulée *Échange de renseignements fiscaux entre pays membres de l'OCDE : vue d'ensemble des pratiques actuelles*[1] et peuvent se résumer ainsi :

— un contrôle fiscal simultané est un accord par lequel deux ou plusieurs parties conviennent de vérifier simultanément, chacune sur son territoire, la situation fiscale d'une ou plusieurs personnes qui présentent pour elles un intérêt commun ou complémentaire en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus (voir la recommandation C(92)81 du Conseil de l'OCDE du 23 juillet 1992 concernant un accord modèle pour entreprendre des contrôles fiscaux simultanés) ;

— un contrôle fiscal à l'étranger offre la possibilité d'obtenir des renseignements grâce à la présence de représentants de l'administration fiscale de l'État requérant. Dans la mesure où sa législation fiscale le permet, un État contractant peut autoriser des représentants agréés de l'autre État contractant à pénétrer sur son territoire pour interroger des personnes ou examiner les documents et registres d'une personne — ou d'être présents à ces entrevues ou vérifications effectuées par les autorités fiscales du premier État contractant — conformément aux procédures convenues d'un commun accord par les autorités compétentes. Une telle demande peut intervenir, par exemple, lorsque le contribuable d'un État contractant est autorisé à tenir une comptabilité dans l'autre État contractant. Ce type d'assistance est accordé sur une base réciproque. La législation et les pratiques des États varient en ce qui concerne l'étendue des droits accordés aux fonctionnaires fiscaux étrangers. Un fonctionnaire des impôts étranger sera normalement empêché de participer activement à un contrôle sur le territoire national, excepté dans quelques pays avec le consentement du contribuable. La Convention conjointe Conseil de l'Europe/OCDE sur l'assistance

C (26)

1 OCDE, Paris, 1994.

administrative mutuelle en matière fiscale traite expressément des contrôles fiscaux à l'étranger dans son article 9 ;

— un échange de renseignements portant sur l'ensemble d'un secteur est un échange de renseignements fiscaux concernant plus particulièrement tout un secteur économique (par exemple l'industrie pétrolière ou pharmaceutique, le secteur bancaire, etc.) et non des contribuables en particulier.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

10. Les autorités compétentes des États contractants peuvent décider de la manière dont il sera en définitive procédé à l'échange de renseignements prévu par la Convention. Par exemple, les États contractants peuvent souhaiter utiliser des modes de communication électronique ou autre et des technologies d'information, y compris des systèmes de sécurité appropriés, afin d'améliorer la rapidité et la qualité des échanges de renseignements. Les États contractants qui sont tenus par leur législation d'observer les dispositions relatives à la protection des données peuvent souhaiter inclure dans leurs conventions bilatérales des dispositions concernant la protection des données personnelles échangées. La protection des données concerne les droits et libertés fondamentales de l'individu et en particulier le droit au respect de la vie privée, en ce qui concerne le traitement automatique des données personnelles. Voir, par exemple, la Convention du 28 janvier 1981 du *Conseil de l'Europe pour la protection des particuliers concernant le traitement automatique des données personnelles*.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

10.1 Avant 2000, l'échange de renseignements et l'utilisation des renseignements échangés n'étaient possibles qu'à l'égard des impôts visés par la Convention au sens de l'article 2. L'État requis n'était donc pas tenu, en vertu du paragraphe tel qu'il était alors rédigé, de satisfaire une demande de renseignements en vue d'appliquer un impôt sur les ventes car cet impôt n'était pas visé par la Convention. Le paragraphe a alors été amendé afin de permettre l'échange de renseignements à l'égard des impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte d'un État contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales et afin de permettre l'utilisation des informations ainsi échangées aux fins de l'application de tous ces impôts. Certains États risquent toutefois de ne pas être en mesure d'échanger des renseignements, ou d'utiliser les renseignements obtenus d'un autre État, à l'égard des impôts qui ne sont pas visés par la Convention au sens de l'article 2. Ces États ont la faculté de restreindre la portée du paragraphe 1 de l'article aux impôts couverts par la Convention.

(Renuméroté et amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

10.2 Dans certains cas, un État contractant peut avoir besoin de recevoir des renseignements sous une forme particulière pour que les conditions en vigueur en matière de preuve ou autres conditions légales soient satisfaites. Ces formes peuvent inclure des dépositions de témoins et des copies certifiées conformes de documents originaux. Les États contractants devraient s'efforcer, dans la mesure du possible, de répondre à de telles demandes. En vertu du paragraphe 3, l'État requis peut refuser de fournir les renseignements sous la forme spécifique demandée si, par exemple, la forme demandée n'est pas connue ou autorisée dans sa législation ou sa pratique administrative. Le refus de fournir les renseignements sous la forme demandée n'a pas d'incidence sur l'obligation de fournir ces renseignements.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

10.3 La Convention n'empêche en aucune manière l'application des dispositions de l'article à des échanges de renseignements qui existaient avant l'entrée en vigueur de la Convention dès lors que l'assistance concernant ces renseignements est fournie après l'entrée en vigueur de la Convention et après que les dispositions de l'article soient devenues effectives. Toutefois, les États contractants peuvent juger utile de préciser dans quelle mesure les dispositions de l'article sont applicables à ces renseignements, en particulier lorsque les dispositions de cette Convention entreront en vigueur en ce qui concerne des impôts dus ou prélevés à partir d'une certaine date.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

10.4 Les États contractants peuvent souhaiter améliorer la rapidité et le délai de réponse relatifs aux échanges de renseignements réalisés en vertu de cet article en convenant des délais pour la communication de renseignements. Les États contractants peuvent le faire en ajoutant le texte suivant à l'article :

> 6. Les autorités compétentes des États contractants peuvent convenir de délais pour la communication de renseignements en vertu du présent article. En l'absence d'un tel accord, les renseignements devront être communiqués le plus rapidement possible et, sauf lorsque le retard est dû à des obstacles d'ordre juridique, dans les délais suivants :
>
> *a)* Lorsque les autorités fiscales de l'État contractant requis sont déjà en possession des renseignements demandés, ceux-ci devront être communiqués à l'autorité compétente de l'autre État contractant dans les deux mois suivant réception de la demande de renseignements ;
>
> *b)* Lorsque les autorités fiscales de l'État contractant requis ne sont pas déjà en possession des renseignements demandés, ceux-ci devront être communiqués à l'autorité compétente de l'autre État contractant

dans les six mois suivant réception de la demande de renseignements.

Sous réserve que les autres conditions du présent article soient remplies, des renseignements seront considérés comme ayant été échangés conformément aux dispositions du présent article même s'ils sont communiqués après ces délais.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

10.5 Les dispositions des alinéas *a*) et *b*) du paragraphe optionnel 6, cité au paragraphe 10.4, fixent des standards par défaut pour des délais qui seraient applicables dans les cas où les autorités compétentes n'auraient pas passé d'accord prévoyant des délais plus ou moins longs. Les délais standards par défaut sont de deux mois à compter de la réception de la demande de renseignements lorsque les renseignements demandés sont déjà en la possession des autorités fiscales de l'État contractant requis, et de six mois dans tous les autres cas. Nonobstant les délais standards par défaut ou les délais convenus autrement, les autorités compétentes peuvent convenir d'autres arrangements au cas par cas, par exemple lorsqu'elles estiment toutes deux que davantage de temps est opportun. Ceci peut être le cas lorsque la demande est de nature complexe. L'autorité compétente d'un État contractant requérant ne saurait alors refuser de manière déraisonnable la demande de l'autorité compétente de l'État contractant requis de lui accorder davantage de temps. Lorsqu'un État contractant requis n'est pas en mesure de communiquer les renseignements demandés dans les délais prescrits en raison d'obstacles d'ordre juridique (par exemple, en raison d'un litige en cours entamé par le contribuable pour contester la validité de la demande, ou encore en raison d'un litige en cours concernant une procédure de notification nationale du type décrit au paragraphe 14.1), il ne serait pas considéré comme ne respectant pas les délais.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

10.6 La dernière phrase du paragraphe optionnel, cité au paragraphe 10.4, selon laquelle « Sous réserve que les autres conditions du présent article soient remplies, des renseignements seront considérés comme ayant été échangés conformément aux dispositions du présent article même s'ils sont communiqués après ces délais », montre clairement qu'aucune objection quant à l'utilisation ou l'admissibilité des renseignements échangés en vertu de cet article ne peut se fonder sur le fait que les renseignements ont été échangés après les délais convenus par les autorités compétentes ou les délais standards par défaut prévus dans ledit paragraphe.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

11. Une procédure d'assistance mutuelle n'est applicable entre les administrations fiscales que si chacune d'elles est assurée que l'autre considérera comme confidentiels les renseignements qu'elle aura reçus du fait de leur coopération. Les règles de confidentialité du paragraphe 2 s'appliquent à toutes les catégories de renseignements reçus en vertu du paragraphe 1, y compris ceux qui sont fournis dans le cadre d'une demande et ceux qui sont transmis en réponse à une demande. Il s'ensuit que les règles de confidentialité couvrent, par exemple, la correspondance entre autorités compétentes, y compris la lettre de demande de renseignements. Dans le même temps, il est entendu que l'État requis peut divulguer le minimum de renseignements contenus dans une lettre de l'autorité compétente (mais pas la lettre elle-même) qui sont nécessaires pour permettre à l'État requis d'obtenir les renseignements demandés ou les fournir à l'État requérant, sans pour autant entraver les efforts de l'État requérant. Cependant, si des procédures judiciaires, ou des procédures assimilables en vertu de la législation interne de l'État requis, nécessitent de divulguer la lettre elle-même, l'autorité compétente de l'État requis peut le faire à moins que l'État requérant n'en dispose autrement. Le maintien du secret dans l'État contractant auquel les renseignements sont communiqués relève de la législation interne. C'est pourquoi il est prévu au paragraphe 2 que les renseignements communiqués conformément aux dispositions de la Convention seront tenus secrets dans l'État qui les reçoit de la même manière que les renseignements obtenus conformément à la législation interne de cet État. Les sanctions applicables en cas de violation du secret dans cet État seront celles qui sont prévues par la législation administrative et pénale de cet État. Dans les situations où l'État requis estime que l'État requérant ne respecte pas ses obligations en matière de confidentialité des renseignements échangés en vertu de cet article, l'État requis peut suspendre son assistance en vertu de cet article jusqu'à ce qu'il reçoive de l'État requérant l'assurance qu'il se conformera bien à ces obligations. Si nécessaire, les autorités compétentes peuvent conclure des arrangements ou des protocoles d'accord spécifiques concernant la confidentialité des renseignements échangés en vertu de cet article.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

11.1 *(Renuméroté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)*

11.2 *(Renuméroté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)*

12. Sous réserve des paragraphes 12.3 et 12.4, les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes et autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts, ou par les procédures et

poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts à l'égard desquels l'échange de renseignements est autorisé en vertu de la première phrase du paragraphe 1, ou par le contrôle de ce qui précède. Il s'ensuit que ces renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Il s'ensuit également que des renseignements peuvent être communiqués à des autorités administratives ou judiciaires chargées de déterminer si ces renseignements doivent être divulgués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Les renseignements reçus par un État contractant ne peuvent être utilisés par ces personnes ou autorités qu'aux fins indiquées au paragraphe 2. En outre, les renseignements couverts par le paragraphe 1, qu'ils soient ou non spécifiques à un contribuable, ne doivent pas être divulgués à des personnes ou autorités non mentionnées au paragraphe 2, quelles que soient les législations internes relatives à la communication de renseignements, notamment concernant la liberté de l'information ou toute autre législation autorisant un accès plus large aux documents administratifs.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

12.1 Les renseignements peuvent aussi être divulgués aux organismes de contrôle. Ces organismes de contrôle comprennent les autorités qui exercent des fonctions générales de supervision des autorités chargées de l'administration et de l'application de la loi fiscale dans le cadre des fonctions générales de l'administration de l'État contractant. Les États contractants peuvent cependant, dans leurs négociations bilatérales, déroger à ce principe et convenir d'exclure que ces renseignements soient divulgués aux autorités en question.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

12.2 Les renseignements reçus par un État contractant ne peuvent être divulgués à un État tiers à moins qu'il n'existe une disposition expresse dans la convention bilatérale entre les États contractants qui permette une telle communication.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

12.3 Les renseignements échangés à des fins fiscales peuvent présenter un intérêt pour l'État qui les reçoit à des fins s'ajoutant à celles mentionnées dans les deux premières phrases du paragraphe 2 de l'article 26. La dernière phrase du paragraphe 2 autorise donc les États contractants à partager les renseignements fiscaux pour autant que deux conditions soient remplies : premièrement, les renseignements doivent pouvoir être utilisés à d'autres fins en vertu de la législation des deux États et, deuxièmement, l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements doit autoriser cette utilisation. Elle autorise le partage de renseignements fiscaux par les autorités

fiscales de l'État qui les reçoit avec d'autres organismes chargés de l'application de la loi et autorités judiciaires dudit État sur certaines questions hautement prioritaires (par exemple la lutte contre le blanchiment de capitaux, la corruption, le financement du terrorisme). Lorsque l'État qui reçoit les renseignements souhaite les utiliser à d'autres fins (c'est-à-dire non fiscales), celui doit préciser à l'État qui fournit les renseignements les autres fins auxquelles il souhaite utiliser les renseignements et confirmer que l'utilisation à ces fins est admise par sa législation interne. Lorsque l'État qui fournit les renseignements est en mesure de le faire, compte tenu notamment des accords internationaux ou d'autres arrangements conclus entre les États contractants relatifs à l'assistance mutuelle entre les autres organismes chargés de l'application de la loi et les autorités judiciaires, on devrait s'attendre généralement à ce que l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise ladite utilisation si les renseignements peuvent être employés à des fins similaires dans l'État qui fournit les renseignements. Les organismes chargés de l'application de la loi et les autorités judiciaires recevant des renseignements au titre de la dernière phrase du paragraphe 2 doivent traiter ces renseignements comme confidentiels, conformément aux principes énoncés au paragraphe 2.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

12.4 Il est reconnu que les États contractants peuvent souhaiter réaliser l'objectif global inhérent à la dernière phrase du paragraphe 2 par d'autres moyens et ils peuvent le faire en remplaçant la dernière phrase du paragraphe 2 par le texte suivant :

> « L'autorité compétente de l'État contractant qui reçoit des renseignements en vertu des dispositions de cet article peut, avec l'accord écrit de l'État contractant qui a fourni les renseignements, également rendre disponibles ces renseignements pour qu'ils soient utilisés à d'autres fins autorisées en vertu des dispositions d'une Convention d'entraide judiciaire en vigueur entre les États contractants et permettant l'échange de renseignements fiscaux. »

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

13. Comme on l'a indiqué au paragraphe 12, les renseignements obtenus peuvent être communiqués aux personnes et autorités mentionnées et en vertu de la troisième phrase du paragraphe 2 de cet article, celles-ci peuvent les dévoiler dans des audiences publiques ou dans les décisions qui font apparaître le nom du contribuable. Lorsque des renseignements sont utilisés au cours d'audiences judiciaires publiques ou dans des jugements et sont ainsi rendus publics, il est évident que l'on peut dès lors tirer ces renseignements des dossiers ou des jugements du tribunal pour servir à d'autres fins et même éventuellement à titre de preuve. Mais ceci n'entraîne

pas que les personnes et autorités visées au paragraphe 2 sont autorisées à fournir sur demande les renseignements complémentaires qu'elles auraient reçus. Si l'un des deux États contractants, ou les deux, s'opposent à ce que les renseignements soient ainsi rendus publics par des tribunaux ou à ce que ces renseignements, lorsqu'ils ont été ainsi rendus publics, soient utilisés à d'autres fins, parce que la procédure normale suivant leur législation interne ne le permet pas, il devront l'indiquer expressément dans leur convention.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

14. Ce paragraphe contient certaines limitations à la règle principale en faveur de l'État requis. Tout d'abord, le paragraphe précise qu'un État contractant, lorsqu'il communiquera des renseignements à l'autre État contractant, ne sera pas tenu d'aller au-delà des limites prescrites par sa propre législation et par sa pratique administrative. Néanmoins, les dispositions internes concernant le secret fiscal ne peuvent être interprétées comme faisant obstacle à l'échange de renseignements visé par le présent article. Les autorités de l'État requérant, comme on l'a mentionné, doivent considérer comme confidentiels les renseignements communiqués en vertu du présent article.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

14.1 Les législations de certains pays comportent des procédures de notification aux personnes qui ont fourni les renseignements et/ou au contribuable qui fait l'objet de l'enquête avant la communication de renseignements. Ces procédures de notification peuvent constituer un aspect important des droits prévus en vertu de la législation nationale. Elles peuvent contribuer à empêcher des erreurs (par exemple dans les cas d'erreurs sur l'identité de la personne) et faciliter les échanges (en permettant aux contribuables qui font l'objet de la notification de coopérer volontairement avec les autorités fiscales dans l'État requérant). Les procédures de notification ne doivent pas cependant être appliquées d'une manière qui, compte tenu des circonstances particulières de la demande, entravent les efforts de l'État requérant. En d'autres termes, elles ne doivent pas empêcher ou retarder indûment des échanges effectifs de renseignements. Par exemple, les procédures de notification devraient permettre des exceptions à la notification préalable, notamment dans les cas où la demande de renseignements a un caractère très urgent ou dans ceux où la notification est susceptible de compromettre les chances de succès de l'enquête menée par l'État requérant. Un État contractant qui, en vertu de sa législation interne est tenu de notifier à la personne qui a fourni les renseignements et/ou au contribuable qu'un échange de renseignements est envisagé doit informer par

écrit l'autre État partie à une convention qu'il est tenu par cette obligation et quelles en sont les conséquences en ce qui concerne ses obligations en matière d'assistance mutuelle. Ces renseignements doivent être fournis à l'autre État contractant lorsqu'une convention est conclue et par la suite chaque fois que les règles applicables sont modifiées.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

15. En outre, l'État requis n'a pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou les pratiques de l'État requérant, ni à communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'État requérant. Il s'ensuit qu'un État contractant ne pourra se prévaloir du système de renseignements de l'autre État contractant si ce système est plus étendu que le sien propre. Par conséquent, un État peut refuser de fournir des renseignements lorsque la loi de l'État requérant l'empêche d'obtenir ou de fournir ces renseignements ou lorsque du fait de ses pratiques administratives (par exemple l'insuffisance des ressources administratives dont il dispose) il n'y a pas réciprocité. Toutefois, il est admis qu'une application trop rigoureuse du principe de réciprocité risquerait de compromettre l'échange effectif de renseignements et que cette notion doit être interprétée d'une manière large et pragmatique. Il est inévitable que les dispositifs d'obtention et de fourniture de renseignements varient selon les pays. Les différences dans les pratiques et les procédures ne doivent pas servir de justification au rejet d'une demande à moins que ces différences n'aient pour effet de limiter d'une manière significative les possibilités dont dispose l'État requérant d'obtenir et de fournir les renseignements en question si cet État a lui-même reçu une demande légitime de l'État requis. Il est utile de noter que si un État contractant applique, en vertu du paragraphe 5, des mesures qui ne sont normalement pas prévues dans sa législation ou sa pratique nationale, notamment pour accéder à des renseignements bancaires et les échanger, cet État est également fondé à demander des renseignements similaires à l'autre État contractant. Cela serait pleinement conforme au principe de réciprocité qui sous-tend les alinéas *a*) et *b*) du paragraphe 3.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

15.1 Le principe de réciprocité ne s'applique pas lorsque le système législatif ou la pratique administrative d'un seul pays prévoit une procédure spécifique. Par exemple un pays auquel il est demandé de fournir des renseignements ne peut invoquer l'absence d'un dispositif de décision anticipée dans le pays qui demande ces renseignements et refuser de communiquer des renseignements sur une telle décision qu'il a accordée sur la base d'un argument de réciprocité. Bien entendu, lorsque les renseignements demandés

ne peuvent être eux-mêmes obtenus en vertu de la loi ou dans le cadre normal de la pratique administrative de l'État requérant, un État requis peut décliner une telle demande.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

15.2 La plupart des pays reconnaissent dans leur législation interne que les renseignements ne peuvent être obtenus d'une personne dans la mesure où cette personne peut invoquer le droit de ne pas témoigner contre elle-même. Par conséquent, un État requis peut refuser de communiquer des renseignements lorsque l'État requérant aurait été empêché, par ses propres règles en matière d'auto-incrimination, d'obtenir les renseignements en question dans des circonstances similaires. Toutefois, en pratique, le droit de ne pas témoigner contre soi-même devrait n'avoir qu'une application limitée en ce qui concerne la plupart des demandes de renseignements. Ce droit est personnel et ne peut être invoqué par un individu qui ne risque pas lui-même de poursuites pénales. L'immense majorité des demandes de renseignements s'efforcent d'obtenir ces renseignements de tiers tels que des banques, des intermédiaires ou de l'autre partie à un contrat et non de l'individu qui fait l'objet de l'enquête. En outre, le droit de ne pas témoigner contre soi-même ne s'applique généralement qu'aux personnes physiques.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

16. Doivent être considérés comme pouvant être obtenus selon la pratique administrative normale les renseignements dont disposent les autorités fiscales ou que celles-ci peuvent obtenir par application de la procédure normale d'établissement de l'impôt, qui peut inclure des recherches spéciales ou un examen particulier de la comptabilité du contribuable ou de tierces personnes, lorsque les autorités fiscales procéderaient à des recherches ou à un examen similaire pour leur propre compte. Le paragraphe suppose, bien entendu, que les autorités fiscales disposent des pouvoirs et des ressources nécessaires pour faciliter l'échange effectif de renseignements. Supposons par exemple qu'un État contractant demande des renseignements dans le cadre d'une enquête dans les affaires fiscales d'un contribuable déterminé, et qu'il précise dans la demande que ces renseignements pourraient être détenus par l'un des quelques prestataires de services identifiés dans la demande et établis dans l'autre État contractant. Dans ce cas, on devrait s'attendre à ce que l'État requis soit à même d'obtenir et de communiquer ces renseignements, dans la mesure où ils sont détenus par l'un des prestataires de services identifiés dans la demande. Lorsqu'il répond à une demande, l'État requis devrait être guidé par l'objectif primordial de l'article 26 qui est de permettre l'échange de renseignements « dans la mesure la plus large possible » et peut tenir compte de l'importance que revêtent pour l'État

requérant les renseignements demandés par rapport à la charge administrative pour l'État requis.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

16.1 Les alinéas *a*) et *b*) du paragraphe 3 n'autorisent pas l'État requis à refuser une demande lorsque les paragraphes 4 ou 5 s'appliquent. Le paragraphe 5 s'appliquerait, par exemple, dans des cas où l'incapacité de l'État requis d'obtenir les renseignements était spécifiquement liée au fait que les renseignements demandés sont supposés détenus par une banque ou un autre établissement financier. Ainsi, l'application du paragraphe 5 comprend des cas où les pouvoirs dont disposent les autorités fiscales pour obtenir des renseignements détenus par des banques ou d'autres établissements financiers sont soumis à des exigences différentes de celles qui s'appliquent généralement par rapport aux pouvoirs pour obtenir des renseignements détenus par des personnes autres que des banques et d'autres établissements financiers. Tel pourrait, par exemple, être le cas lorsque les autorités fiscales sont seulement en mesure d'utiliser leurs pouvoirs d'obtenir des renseignements détenus par des banques et d'autres établissements financiers dans des cas où elles disposent d'informations précises sur le contribuable faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête. Tel pourrait également être le cas où, par exemple, afin d'être en mesure d'utiliser ses pouvoirs pour obtenir des renseignements détenus par des banques et d'autres établissements financiers, il est exigé un degré plus élevé de probabilité que les renseignements requis soient bien détenus par la personne dont on pense qu'elle est en possession des renseignements que le degré de probabilité exigé pour l'utilisation des pouvoirs pour obtenir des renseignements détenus par des personnes autres que des banques et d'autres établissements financiers.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

17. Dans les cas visés aux paragraphes ci-dessus, l'État requis est libre de refuser de fournir les renseignements. Toutefois, s'il communique les renseignements demandés, il reste dans le cadre de l'accord sur l'échange de renseignements prévu par la Convention ; on ne pourra donc faire valoir que cet État a manqué à l'obligation du secret.

(Ajouté le 11 avril 1977 ; voir HISTORIQUE)

18. Si la structure des systèmes de renseignements des deux États contractants est très différente, les conditions posées aux alinéas *a*) et *b*) du paragraphe 3 auront pour effet que les États contractants auront très peu de renseignements, et parfois aucun, à échanger. Dans ce cas, les États

contractants peuvent juger approprié d'élargir le champ d'application de l'échange de renseignements.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

18.1 Sauf dispositions contraires convenues entre les États contractants, il peut être admis que les renseignements demandés peuvent être obtenus par l'État requérant dans une situation similaire si cet État n'a pas indiqué le contraire.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

19. En dehors des limitations mentionnées plus haut, l'alinéa *c*) du paragraphe 3 contient une réserve au sujet de la communication de certains renseignements qui ont un caractère confidentiel. Il convient de ne pas donner un sens trop large à la notion de secret dont il est question au dit alinéa. Avant d'invoquer ces dispositions, un État contractant devra apprécier avec soin si les intérêts du contribuable en justifient réellement l'application. Sinon, il est évident qu'une interprétation trop large de cette clause rendrait en bien des cas inefficace l'échange de renseignements prévu par la Convention. Les observations faites au paragraphe 17 ci-dessus sont également valables dans ce cas. L'État requis dispose d'un certain pouvoir d'appréciation pour refuser, dans le but de protéger les intérêts de ses contribuables, les renseignements demandés, mais s'il les fournit délibérément, le contribuable ne peut invoquer une infraction aux règles du secret.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

19.1 Dans ses délibérations concernant l'application des règles en matière de secret, l'État contractant doit également tenir compte des règles de confidentialité du paragraphe 2 de l'article 26. Les législations et pratiques nationales de l'État requérant ainsi que les obligations imposées par le paragraphe 2 peuvent empêcher l'utilisation des renseignements pour les catégories d'objets non autorisées contre lesquelles les règles en matière de secret professionnel ou autre ont pour but d'assurer une protection. Par conséquent, un État contractant peut décider de communiquer les renseignements lorsqu'il lui semble qu'il n'y a pas de raisons suffisantes pour penser qu'un contribuable concerné risque de subir des conséquences adverses incompatibles avec l'objet de l'échange de renseignements.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

C (26)

19.2 La plupart des demandes de renseignements ne soulèveront pas de problèmes de secret commercial, industriel ou autre. Par secret commercial ou industriel, on entend généralement des faits ou circonstances qui sont d'une importance économique considérable, qui peuvent être exploités dans la

pratique et dont l'utilisation non autorisée peut conduire à un grave préjudice (par exemple en occasionnant de graves difficultés financières). La détermination, l'évaluation ou le recouvrement de l'impôt ne peuvent être considérés en tant que tels comme donnant lieu à un grave préjudice. Les informations financières, y compris les livres et documents comptables, ne constituent pas, de par leur nature, un secret commercial, industriel ou autre. Toutefois, dans des cas limités, la divulgation d'informations financières pourrait trahir un secret commercial, industriel ou autre. Par exemple, une demande de renseignements portant sur certains documents relatifs à des achats peut poser ce type de problèmes si la divulgation de ces informations révèle la formule exclusive d'un produit. La protection de ces renseignements peut aussi s'étendre aux informations qui sont en possession de tierces personnes. Par exemple, une banque peut être en possession d'une demande de brevet en cours qu'elle garde en sécurité ou d'un procédé ou d'une formule secrète décrits dans une demande de prêt ou dans un contrat que détient la banque. Dans ces conditions, les détails concernant le secret commercial, industriel ou autre doivent être isolés des documents et les renseignements financiers restants doivent être échangés en conséquence.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

19.3 Un État requis peut refuser de communiquer des renseignements relatifs aux communications confidentielles entre avocats ou autre représentants légaux agréés agissant dans l'exercice de leurs fonctions et leurs clients dans la mesure où ces communications sont préservées de toutes divulgation en vertu de son droit interne. Toutefois, le champ d'application de la protection dont bénéficient ces communications confidentielles doit être défini d'une manière étroite. Le secret ne vaut pas pour les documents remis à un avocat pour essayer de les préserver d'une divulgation requise par la loi. En outre, les renseignements concernant l'identité d'une personne telle qu'un administrateur ou un bénéficiaire effectif d'une société ne sont généralement pas protégés en tant que communication confidentielle. Bien que le champ d'application de la protection accordée aux communications confidentielles puisse différer selon les États, il ne doit pas être excessivement large, car cela entraverait un échange effectif de renseignements. Les communications entre avocats ou autres représentants légaux agréés et leurs clients ne sont confidentielles que dans la mesure où ces représentants agissent en leur qualité d'avocats ou autres représentants légaux agréés et non à un autre titre, tel qu'actionnaires mandataires, fiduciaires, constituants d'un trust, administrateurs de sociétés ou en vertu de leur pouvoir de conseil pour représenter une société dans ses opérations commerciales. La question de savoir si des renseignements sont protégés en tant que communication confidentielle entre un avocat ou autre représentant légal autorisé et son client devrait être jugée uniquement dans l'État contractant sur la base du

droit en vertu duquel la question est soulevée. Par conséquent, il n'est pas prévu que les tribunaux de l'État requis puissent se prononcer sur des réclamations fondées sur la législation de l'État requérant.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

19.4 Les États contractants désireux de se référer expressément à la protection accordée aux communications confidentielles entre un client et un avocat ou autre représentant légal agréé peuvent le faire en ajoutant le texte suivant à la fin du paragraphe 3:

d) à obtenir ou fournir des renseignements qui divulgueraient des communications confidentielles entre un client et un avocat, ou autre représentant légal agréé, lorsque ces communications sont :

(i) produites dans le but de demander ou de fournir un avis juridique ou

(ii) produites afin d'être utilisées dans une action en justice en cours ou envisagée.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

19.5 Le paragraphe 3 inclut également une limitation concernant les renseignements qui touchent aux intérêts vitaux de l'État lui-même. À cet effet, il est stipulé que les États contractants n'ont pas à fournir des renseignements lorsque leur divulgation serait contraire à l'ordre public. Dans ce contexte toutefois, cette limitation ne peut être invoquée que dans des cas extrêmes. Par exemple, un tel cas peut survenir si une enquête fiscale dans l'État requis était motivée par des persécutions politiques, raciales ou religieuses. La limitation peut être également invoquée lorsque les renseignements constituent un secret d'État, par exemple des informations sensibles détenues par les services secrets et dont la divulgation serait contraire aux intérêts vitaux de l'État requis. Par conséquent, le problème de l'ordre public ne devrait se poser que rarement dans le contexte de demandes de renseignements entre parties à une convention.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 4

19.6 Le paragraphe 4 a été ajouté en 2005 pour traiter explicitement de l'obligation d'échanger des renseignements dans les cas où l'État requis n'a pas besoin des renseignements demandés pour l'application de sa propre législation fiscale. Avant l'addition du paragraphe 4, cette obligation n'était pas affirmée expressément dans l'article mais elle apparaissait clairement dans les pratiques des pays membres qui montraient que, dans la collecte de renseignements demandés par une autre partie à une convention, les États contractants utilisent souvent les pouvoirs spéciaux de contrôle ou d'enquête que leur confère leur législation en vue du prélèvement de leurs propres

impôts, même s'ils n'ont pas eux-mêmes besoin de ces renseignements à cette fin. Ce principe est également affirmé dans le rapport intitulé *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales*[1].

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

19.7 En vertu du paragraphe 4, les États contractants doivent utiliser les pouvoirs dont ils disposent en matière de collecte de renseignements même s'ils sont invoqués uniquement pour fournir des renseignements à l'autre État contractant, et ce, que les renseignements puissent ou non toujours être collectés ou utilisés pour l'application de la législation fiscale de l'État contractant requis. Ainsi, par exemple, aucune restriction affectant la capacité d'un État contractant requis à obtenir auprès d'une personne des renseignements aux fins de sa propre législation fiscale au moment de la demande (par exemple, en raison de l'expiration du délai de prescription prévu par la législation interne de l'État requis, ou l'achèvement préalable d'un contrôle) ne saurait restreindre sa capacité à utiliser les pouvoirs dont il dispose pour obtenir des renseignements à des fins d'échange de renseignements. L'expression « pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements » désigne les lois et procédures administratives ou judiciaires permettant à un État contractant d'obtenir et de fournir les renseignements requis. Le paragraphe 4 n'oblige pas un État contractant requis à fournir des renseignements dans des circonstances où ledit État a cherché à obtenir les renseignements requis, mais constate que les renseignements ne sont plus disponibles à la suite de l'expiration du délai interne de conservation des documents. Toutefois, lorsque les renseignements requis sont toujours disponibles en dépit de l'expiration dudit délai de conservation, l'État requis ne peut refuser d'échanger les renseignements disponibles. Les États contractants devraient s'assurer que des documents comptables fiables sont conservés durant cinq ans ou plus.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

19.8 La deuxième phrase du paragraphe 4 précise que l'obligation visée au paragraphe 4 est soumise aux limitations du paragraphe 3 mais prévoit également que ces limitations ne peuvent être interprétées comme fondement pour décliner de fournir des renseignements dans les cas où les législations ou pratiques d'un pays comportent une condition d'intérêt fiscal national. Par conséquent, si un État requis ne peut invoquer le paragraphe 3 et soutenir qu'en vertu de sa législation ou de ses pratiques nationales il ne transmet que des renseignements qui présentent un intérêt pour l'application de sa propre législation fiscale, il peut par exemple refuser de communiquer

1 OCDE, Paris, 2000 (au paragraphe 21 *b*).

des renseignements dans la mesure où cette communication constituerait la divulgation d'un secret commercial.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

19.9 Pour beaucoup de pays, la combinaison du paragraphe 4 et de leur législation interne constitue une base suffisante pour l'utilisation de leurs mesures de collecte de renseignements en vue d'obtenir les renseignements demandés même si ceux-ci ne présentent pas d'intérêt fiscal national. Toutefois, d'autres pays pourraient souhaiter préciser expressément dans la convention que les États contractants doivent s'assurer que leurs autorités compétentes disposent des pouvoirs nécessaires pour le faire. Les États contractants qui souhaitent clarifier ce point peuvent remplacer le paragraphe 4 par le texte suivant :

> 4. Afin d'effectuer les échanges de renseignements conformément au paragraphe 1, chaque État contractant prend les mesures nécessaires, notamment dans les domaines législatifs, réglementaires ou administratifs, pour s'assurer que son autorité compétente dispose de pouvoirs suffisants en vertu de sa législation interne pour obtenir les renseignements destinés à être échangés indépendamment de la question de savoir si cet État contractant peut avoir besoin de ces renseignements pour l'application de sa propre législation fiscale.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 5

19.10 Le paragraphe 1 impose expressément à un État contractant l'obligation d'échanger toutes sortes de renseignements. Le paragraphe 5 a pour objet de faire en sorte que les limitations du paragraphe 3 ne puissent être utilisées pour empêcher les échanges de renseignements détenus par des banques, autres établissements financiers, mandataires, agents et fiduciaires, ainsi que des renseignements concernant la propriété. Si le paragraphe 5, qui a été ajouté en 2005, représente une modification de la structure de l'article, il ne doit pas être interprété comme signifiant que la version précédente de cet article ne couvrait pas les échanges de ce type de renseignements. La grande majorité des pays membres de l'OCDE échangeait déjà ces renseignements en application de la version précédente de l'article et l'addition du paragraphe 5 reflète simplement la pratique actuelle.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

C (26)

19.11 Le paragraphe 5 stipule qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements à un autre État partie à une convention uniquement parce que ces renseignements sont détenus par une banque ou autre établissement financier. Par conséquent, le paragraphe 5 l'emporte sur

le paragraphe 3 dans la mesure où celui-ci autoriserait dans le cas contraire un État contractant requis à refuser de communiquer des renseignements pour des motifs tenant au secret bancaire. L'addition de ce paragraphe à l'article traduit l'évolution internationale dans ce domaine telle qu'elle apparaît dans le *Modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale* et telle qu'elle est décrite dans le rapport intitulé *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales*[1]. Conformément à ce rapport, l'accès aux renseignements détenus par des banques ou autres établissements financiers est possible par des moyens directs ou indirects faisant intervenir une procédure judiciaire ou administrative. La procédure d'accès indirect ne doit pas être trop lourde ni trop longue de manière à ne pas constituer un obstacle à l'accès aux renseignements bancaires.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

19.12 Le paragraphe 5 prévoit par ailleurs qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par des personnes agissant en tant qu'agents ou fiduciaires. Par exemple, si en vertu de la loi d'un État contractant, tous les renseignements détenus par un fiduciaire sont considérés comme couverts par le « secret professionnel » pour la seule raison qu'ils sont détenus par un fiduciaire, cet État ne peut pas utiliser cette loi comme motif justifiant le refus de communiquer les renseignements à l'autre État contractant. On considère généralement qu'une personne agit « en qualité de fiduciaire » lorsque cette personne effectue des transactions, ou gère des fonds ou des biens non pas en son nom propre ou pour son propre compte mais pour le compte d'une autre personne avec laquelle elle a des relations qui impliquent et nécessitent de la confiance d'une part et de la bonne foi de l'autre. Le terme « agent » est très large et inclut toutes les formes de prestations de services aux entreprises (par exemple les agents assurant l'établissement de sociétés par actions, les sociétés fiduciaires, les agents agréés, les avocats).

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

19.13 Enfin, le paragraphe 5 prévoit qu'un État contractant ne peut refuser de communiquer des renseignements uniquement parce qu'ils sont liés au droit de propriété d'une personne, y compris les sociétés de capitaux, sociétés de personnes, fondations ou structures organisationnelles similaires. Les demandes de renseignements ne peuvent être déclinées uniquement parce que des lois ou pratiques nationales considèrent certains renseignements relatifs à la propriété comme des secrets commerciaux ou autres.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

C (26)

1 OCDE, Paris, 2000.

19.14 Le paragraphe 5 n'empêche pas un État contractant d'invoquer le paragraphe 3 pour refuser de communiquer des renseignements détenus par une banque, un établissement financier, une personne agissant en qualité d'agent ou de fiduciaire ou des renseignements relatifs au droit de propriété. Cependant, ce refus doit être fondé sur des motifs indépendants du statut de banque, d'établissement financier, d'agent, de fiduciaire ou de mandataire de la personne ou du fait que les renseignements portent sur des droits de propriété. Par exemple, un représentant légal agissant pour le compte d'un client peut intervenir en tant qu'agent mais pour tous renseignements protégés en tant que communication confidentielle entre un avocat ou autre représentant légal agréé et son client, le paragraphe 3 reste un motif possible de refus de communiquer les renseignements.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

19.15 Les exemples suivants illustrent l'application du paragraphe 5 :

a) La société X détient la majorité des actions d'une filiale Y, et les deux sociétés sont constituées conformément à la législation de l'État A. L'État B effectue une vérification fiscale des opérations effectuées par la société Y sur son territoire. Au cours de cette vérification, la question se pose de savoir qui détient directement et indirectement la propriété du capital de la société Y et l'État B adresse à l'État A une demande de renseignements sur les droits de propriété détenus par les différentes personnes relevant de la chaîne de propriété de la société Y. Dans sa réponse, l'État A doit fournir à l'État B des informations relatives à la propriété de la société X comme de la société Y.

b) Un particulier soumis à l'impôt dans l'État A détient un compte à la banque B dans l'État B. L'État A examine la déclaration d'impôt sur le revenu du particulier et adresse à l'État B une demande de renseignements portant sur tous les revenus des comptes bancaires et les actifs détenus par la banque B afin de déterminer l'existence de dépôts constitués par des revenus non imposés. L'État B doit communiquer les renseignements bancaires demandés à l'État A.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

Observation sur les Commentaires

20. *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

C (26)

21. Concernant le paragraphe 15.1, la *Grèce* souhaite clarifier qu'en vertu de l'article 28 de la Constitution grecque, les conventions fiscales internationales sont appliquées sur la base de la réciprocité.

(Remplacé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

22. *(Supprimé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)*

23. *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

24. *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

25. *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

26. *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Remplacé le 11 avril 1977 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE quand le paragraphe 1 du Projet de Convention de 1963 et le titre qui le précédait ont été supprimés et remplacé par un nouveau paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963, le paragraphe 1 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

> « I. OBSERVATIONS GÉNÉRALES
>
> 1. L'application d'une Convention tendant à éviter les doubles impositions implique une coopération, plus ou moins étroite selon les circonstances, entre les administrations fiscales des deux États contractants. Tel est notamment le cas de l'assistance administrative à accorder dans des cas particuliers pour déterminer les faits qui appellent l'application de la législation fiscale nationale et des règles de la Convention. Le présent article contient les règles qui précisent dans quelles conditions des renseignements pourront être échangés afin d'établir une base d'imposition appropriée aux termes de la Convention. »

Paragraphe 2 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. En conséquence, le présent article contient les règles selon lesquelles des renseignements pourront être échangés dans la mesure la plus large possible afin d'établir les bases adéquates de l'application de la législation interne des États contractants relative aux impôts visés par la Convention et de l'application des dispositions particulières de la Convention. Le texte de l'article précise que l'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1, de sorte qu'il peut comporter des renseignements sur des non-résidents. »

Le paragraphe 2 a été remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 2 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 3 (voir historique du paragraphe 3) et un nouveau paragraphe 2 a été adopté.

Paragraphe 3 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. L'article 27 traite de l'assistance administrative pour le recouvrement des impôts. »

Le paragraphe 3 a été remplacé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le

28 janvier 2003. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. L'article ne traite pas de l'assistance administrative pour le recouvrement des impôts. Cette question fait l'objet de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, une convention multilatérale qui est entrée en vigueur le 1 avril 1995. Cette Convention a été élaborée au sein du Conseil de l'Europe sur la base d'un premier projet établi par le Comité des affaires fiscales ; elle est ouverte à la signature des États membres du Conseil de l'Europe et des pays membres de l'OCDE. Cette question peut aussi faire l'objet d'un accord distinct bilatéral entre les États contractants ; on pourrait aussi insérer dans une convention de double imposition des dispositions sur l'assistance en matière de recouvrement d'impôts, lorsque les États contractants estiment cette procédure préférable. »

Le paragraphe 3 a été amendé le 21 septembre 1995, en remplaçant les mots « ouverte à la signature le 25 janvier 1988 » par « qui est entrée en vigueur le 1er avril 1995 », par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. L'article ne traite pas de l'assistance administrative pour le recouvrement des impôts. Cette question fait l'objet de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, une convention multilatérale ouverte à la signature le 25 janvier 1988. Cette Convention a été élaborée au sein du Conseil de l'Europe sur la base d'un premier projet établi par le Comité des affaires fiscales ; elle est ouverte à la signature des États membres du Conseil de l'Europe et des pays membres de l'OCDE. Cette question peut aussi faire l'objet d'un accord distinct bilatéral entre les États contractants ; on pourrait aussi insérer dans une convention de double imposition des dispositions sur l'assistance en matière de recouvrement d'impôts, lorsque les États contractants estiment cette procédure préférable. »

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. L'article ne traite pas de l'assistance administrative pour le recouvrement des impôts. Cette question fait souvent l'objet d'un accord distinct, bilatéral ou multilatéral, entre les États contractants ; on pourrait aussi insérer dans la Convention de double imposition des dispositions sur l'assistance en matière de recouvrement d'impôts, lorsque les États contractants estiment cette procédure préférable. »

Le paragraphe 3 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 2 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 5 (voir historique du paragraphe 5) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977. Au même moment, le paragraphe 2 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 3 du Modèle de Convention de 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

C (26)

> « 2. L'article ne traite pas de l'assistance administrative pour le recouvrement des impôts. Cette question fait souvent l'objet d'un accord bilatéral distinct entre les États contractants; on pourrait aussi insérer dans la Convention de double imposition des dispositions sur l'assistance en matière de recouvrement d'impôts, lorsque les États contractants estiment cette procédure préférable. »

Paragraphe 4 : Amendé le 15 juillet 2014, en supprimant la première note de bas de page et en modifiant la seconde note, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4 En 2002, le Comité des affaires fiscales a entrepris un examen d'ensemble de l'article 26 afin de s'assurer qu'il correspond bien aux pratiques actuelles des pays. Cet examen a également tenu compte de l'évolution récente telle que le *Modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale*[1] mis au point par le Groupe de travail du Forum mondial de l'OCDE pour un échange effectif de renseignements et la norme idéale d'accès aux renseignements bancaires décrite dans le rapport *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales*[2]. À la suite de cet examen, plusieurs modifications ont été apportées au texte de l'article comme à ses Commentaires en 2005.
>
> 1 Disponible à l'adresse www.oecd.org/taxation
> 2 OCDE, Paris, 2000. Disponible à l'adresse www.oecd.org/taxation. »

Le paragraphe 4 a été remplacé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. L'expérience des années 1963 à 1977 a montré que le texte de l'article du Projet de Convention de 1963 laissait la porte ouverte à des interprétations divergentes. Il a donc paru souhaitable d'en préciser le sens dans le Modèle de Convention de 1977 en modifiant le texte de l'article et des Commentaires qui s'y rapportent, sans toucher à ses conséquences. À part un seul point de fond (*cf.* paragraphe 13 ci-dessous) les modifications apportées ont eu principalement pour objet d'écarter tout motif pouvant permettre des interprétations divergentes. »

Le paragraphe 4 a été amendé le 23 juillet 1992 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. L'expérience de ces dernières années a montré que le texte de l'article du Projet de Convention de 1963 laissait la porte ouverte à des interprétations divergentes. Il a donc paru souhaitable d'en préciser le sens en modifiant le texte de l'article et des Commentaires qui s'y rapportent, sans toucher à ses conséquences. À part un seul point de fond (*cf.* paragraphe 13 ci-dessous) les modifications apportées ont eu principalement pour objet d'écarter tout motif pouvant permettre des interprétations divergentes. »

Le paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 4 du Projet de Convention de 1963 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1997, le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à ce qu'il ait été supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. Les exemples suivants illustreront le principe exposé au paragraphe précédent. Ainsi, dans l'application des dispositions de l'article 12 concernant l'imposition des redevances, l'autorité compétente de l'État dont le bénéficiaire est résident jugera peut-être utile de demander à l'autorité compétente de l'État dont le débiteur est résident des renseignements concernant le montant des redevances versées au bénéficiaire. Vice versa, pour établir l'imposition du débiteur, l'autorité

compétente de l'État dans lequel celui-ci réside aura peut-être à demander officiellement des renseignements sur l'identité du bénéficiaire et il voudra peut-être aussi savoir s'il existe entre le débiteur et le bénéficiaire des relations spéciales qui présenteraient un intérêt du point de vue fiscal. À cet égard, les renseignements sur les prix fixés entre deux entreprises situées dans deux États contractants différents ou entre un établissement stable situé dans un pays et son siège situé dans un autre peuvent aussi présenter de l'intérêt. D'une manière générale, il est nécessaire de procéder à un échange de renseignements dans ce domaine lorsque l'on veut répartir de façon appropriée les bénéfices imposables entre deux entreprises associées ou ajuster le montant des bénéfices apparaissant dans les comptes d'un établissement stable et dans ceux de son siège. Comme autre exemple typique, on peut citer les renseignements nécessaires à l'application des articles 23(A) et 23(B) concernant les méthodes pour éliminer les doubles impositions. »

Paragraphe 4.1 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 4.1 se lisait comme suit :

« 4.1 Beaucoup de modifications de l'article qui ont été opérées alors n'ont pas eu pour objet de le modifier au fond mais ont plutôt été destinées à lever les doutes sur l'interprétation qu'il convient de lui donner. Par exemple, le remplacement de « nécessaires » par « vraisemblablement pertinents » et l'insertion des mots « pour l'administration ou l'application » au paragraphe 1 étaient destinés à assurer une meilleure cohérence avec le Modèle d'accord sur les échanges de renseignements en matière fiscale et n'avaient pas pour objet de modifier les effets de la disposition. Le nouveau paragraphe 4 a été ajouté pour insérer dans le texte de l'article la compréhension générale énoncée antérieurement dans les Commentaires (voir paragraphe 19.6). Le nouveau paragraphe 5 a été ajouté pour faire apparaître les pratiques actuellement en vigueur dans la grande majorité des pays membres de l'OCDE (voir paragraphe 19.10). L'insertion des mots « ou le contrôle de ceux-ci » dans le nouveau paragraphe 2 constitue en revanche un revirement par rapport à la règle précédente. »

Le paragraphe 4.1 a été ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 4.2 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 4.2 se lisait comme suit :

« 4.2 Les Commentaires ont été par ailleurs considérablement développés. Ce développement correspond en partie à l'addition des nouveaux paragraphes 4 et 5 de l'article. D'autres modifications ont été apportées aux Commentaires pour tenir compte de l'évolution récente et des pratiques actuelles des pays et plus généralement pour mettre fin aux incertitudes quant à l'interprétation qu'il convient de donner à l'article. »

Le paragraphe 4.2 a été ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 4.3 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 4.4 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 5 : Amendé le 15 juillet 2014, en remplaçant la quatrième phrase et les phrases subséquentes avec un nouveau texte. La quatrième phrase et les suivantes ont été incorporées dans un nouveau paragraphe 5.3 (voir HISTORIQUE du paragraphe 5.3). Cet amendement a été fait par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. La première phrase du paragraphe énonce la principale règle concernant l'échange de renseignements. Les autorités compétentes des États contractants échangeront les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer correctement les dispositions de la Convention ou celles de la législation interne des États contractants relatives aux impôts de toute nature ou dénomination perçus dans ces États, même s'il n'y a pas, dans ce dernier cas, à appliquer un article particulier de la Convention. La norme de « pertinence vraisemblable » a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible tout en indiquant clairement qu'il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. Les États contractants peuvent convenir d'une autre formulation de cette norme, dès lors que cette formulation est conforme au champ d'application de l'article (par exemple en remplaçant « vraisemblablement pertinent » par « nécessaire » ou « pertinent »). Le champ d'application de l'échange de renseignements couvre toutes les questions fiscales sans préjudice des règles générales et dispositions légales régissant les droits de la défense et des témoins dans le cadre des procédures judiciaires. Les échanges de renseignements en matière fiscale pénale peuvent également être fondés sur des conventions bilatérales ou multilatérales d'assistance juridique mutuelle (dans la mesure où elles s'appliquent également aux délits fiscaux). Afin que l'échange de renseignements reste dans le cadre de la Convention, une limitation est posée en ce sens que les renseignements ne devront être communiqués que dans la mesure où l'imposition prévue par la législation interne n'est pas contraire à celle-ci. »

Le paragraphe 5 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. La première phrase du paragraphe énonce la principale règle concernant l'échange de renseignements. Les autorités compétentes des États contractants échangeront les renseignements nécessaires pour appliquer correctement les dispositions de la Convention ou celles de la législation interne des États contractants relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus dans ces États, même s'il n'y a pas, dans ce dernier cas, à appliquer un article particulier de la Convention. Certains États remplacent « nécessaires » par « utiles » dans leurs conventions bilatérales, car ils estiment que cette modification exprime mieux le sens de cette disposition ; de l'avis du Comité des affaires fiscales, l'un ou l'autre de ces adjectifs peut être utilisé dans ce contexte. Afin que l'échange de renseignements reste dans le cadre de la Convention, une limitation est posée en ce sens que les renseignements ne devront être communiqués que dans la mesure où l'imposition prévue par la législation interne n'est pas contraire à celle-ci. »

Le paragraphe 5 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. La première phrase du paragraphe énonce la principale règle concernant l'échange de renseignements. Les autorités compétentes des États contractants échangeront les renseignements nécessaires pour appliquer correctement les dispositions de la Convention ou celles de la législation interne des États contractants relative aux impôts visés par la Convention, même s'il n'y a pas, dans ce dernier cas, à appliquer un article particulier de la Convention. Certains États remplacent « nécessaires » par « utiles » dans leurs conventions bilatérales, car ils estiment que cette modification exprime mieux le sens de cette disposition ; de l'avis du Comité des affaires fiscales, l'un ou l'autre de ces adjectifs peut être utilisé dans ce contexte. Afin que l'échange de renseignements reste dans le cadre de la Convention, une limitation est posée en ce sens que les renseignements ne devront être communiqués que dans la mesure où l'impôt national en question est couvert par la Convention et où l'imposition prévue par la législation interne n'est pas contraire à celle-ci. À titre d'illustration, on peut citer le cas suivant : une demande de renseignements en vue d'appliquer un impôt sur les ventes n'a pas à être satisfaite par l'État requis, car cet impôt n'est pas visé par la Convention. »

Le paragraphe 5 a été antérieurement amendé le 23 octobre 1997, en ajoutant la troisième phrase, par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. La première phrase du paragraphe énonce la principale règle concernant l'échange de renseignements. Les autorités compétentes des États contractants échangeront les renseignements nécessaires pour appliquer correctement les dispositions de la Convention ou celles de la législation interne des États contractants relative aux impôts visés par la Convention, même s'il n'y a pas, dans ce dernier cas, à appliquer un article particulier de la Convention. Afin que l'échange de renseignements reste dans le cadre de la Convention, une limitation est posée en ce sens que les renseignements ne devront être communiqués que dans la mesure où l'impôt national en question est couvert par la Convention et où l'imposition prévue par la législation interne n'est pas contraire à celle-ci. À titre d'illustration, on peut citer le cas suivant : une demande de renseignements en vue d'appliquer un impôt sur les ventes n'a pas à être satisfaite par l'État requis, car cet impôt n'est pas visé par la Convention. »

Le paragraphe 5 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 5 du Projet de Convention de 1963 a été supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 5 et les titres qui le précédaient ont été amendés et déplacés avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 et les titres le précédant se lisaient comme suit :

> « II. COMMENTAIRES DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE
>
> *Paragraphe 1*
>
> 3. La première phrase du paragraphe énonce la principale règle concernant l'échange de renseignements. Elle stipule que les autorités compétentes des États contractants échangeront les renseignements nécessaires pour appliquer correctement les dispositions de la Convention et celles des lois internes des États

C (26)

contractants relatives aux impôts visés par la Convention. Afin que l'échange de renseignements reste dans le cadre de la Convention, il est spécifié que la communication des renseignements n'est obligatoire que dans la mesure où l'impôt national en question est couvert par la Convention et où l'imposition prévue par la loi interne est conforme à la Convention. »

Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à sa suppression à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. On a indiqué au paragraphe 3 ci-dessus que la communication de renseignements n'est pas obligatoire lorsque la loi fiscale interne n'est pas couverte par la Convention ou est contraire à cette dernière. Tel serait notamment le cas de renseignements qui seraient demandés en vue d'appliquer un impôt extraordinaire sur les plus-values en capital auquel les dispositions d'une Convention donnée ne seraient pas applicables. »

Paragraphe 5.1 : Remplacé le 15 juillet 2014 quand le paragraphe 5.1 a été renuméroté paragraphe 5.4 (voir HISTORIQUE paragraphe 5.4) et un nouveau paragraphe 5.1 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 5.2 : Remplacé le 15 juillet 2014 quand le paragraphe 5.2 a été renuméroté paragraphe 5.5 (voir HISTORIQUE paragraphe 5.5) et un nouveau paragraphe 5.2 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 5.3 : Correspond à la quatrième phrase et aux phrases suivantes du paragraphe 5 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2014. A cette date, la quatrième phrase et les phrases suivantes du paragraphe 5 ont été amendées et incorporées dans un nouveau paragraphe 5.3 (voir HISTORIQUE du paragraphe 5) par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Ces changements ont été fait sur la base du rapport « Projet d'amendements de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, la quatrième phrase et les phrases suivantes du paragraphe 5 se lisaient comme suit:

« Les États contractants peuvent convenir d'une autre formulation de cette norme, dès lors que cette formulation est conforme au champ d'application de l'article (par exemple en remplaçant « vraisemblablement pertinent » par « nécessaire » ou « pertinent »). Le champ d'application de l'échange de renseignements couvre toutes les questions fiscales sans préjudice des règles générales et dispositions légales régissant les droits de la défense et des témoins dans le cadre des procédures judiciaires. Les échanges de renseignements en matière fiscale pénale peuvent également être fondés sur des conventions bilatérales ou multilatérales d'assistance juridique mutuelle (dans la mesure où elles s'appliquent également aux délits fiscaux). Afin que l'échange de renseignements reste dans le cadre de la Convention, une limitation est posée en ce sens que des renseignements ne devront être communiqués que dans la mesure où l'imposition prévue par la législation interne n'est pas contraire à celles-ci. »

Paragraphe 5.4 : Correspond au paragraphe 5.1 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2014. A cette date, le paragraphe 5.1 a été renuméroté paragraphe 5.4 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014 sur la base d'un autre rapport intitulé « Projet d'amendements de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 et se lisant ainsi depuis cette date.

Le paragraphe 5.1 a été ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 5.5 : Correspond au paragraphe 5.2 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2014. A cette date, le paragraphe 5.2 a été renuméroté paragraphe 5.5 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Projet d'amendements de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 et se lisant ainsi depuis cette date.

Correspond au paragraphe 11.2 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 11.2 a été amendé et renuméroté paragraphe 5.2 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 11.2 se lisait comme suit :

> « 11.2 L'échange de renseignements concernant l'application des droits de douane étant régi par d'autre conventions internationales, les dispositions de ces conventions plus spécialisées prévaudront d'une manière générale et l'échange de renseignements concernant les droits de douane ne seront pas, dans la pratique, régis par le présent article. »

Le paragraphe 11.2 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 6 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014 sur la base d'un autre rapport intitulé « Projet d'amendements de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 et se lisant ainsi depuis cette date. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

> « 6. Les exemples suivants pourront éclairer le principe exposé au paragraphe 5 ci-dessus. Dans tous ces cas, un échange de renseignements peut intervenir au titre du paragraphe 1. »

Le paragraphe 6 a été remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

> « 6. Il est à noter que la règle principale sur l'échange de renseignements s'applique dans de nombreux cas où ces informations sont nécessaires pour prévenir la fraude ou l'évasion fiscale. Les États contractants devraient cependant être libres de convenir, par accord bilatéral, des dispositions spéciales en vue de prévenir la fraude ou l'évasion fiscale. »

Paragraphe 7 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014 sur la base d'un autre rapport intitulé « Projet d'amendements de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant », adopté

par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 et se lisant ainsi depuis cette date. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. Application de la Convention

a) Aux fins d'application de l'article 12, l'État A où réside le bénéficiaire demande à l'État B, où réside le débiteur, des renseignements concernant le montant des redevances versées.

b) À l'inverse, pour accorder l'exonération prévue à l'article 12, l'État B demande à l'État A si la personne qui reçoit les sommes payées est effectivement un résident de ce dernier État et le bénéficiaire effectif des redevances.

c) De même, des informations peuvent être nécessaires pour attribuer de manière appropriée les bénéfices entre des entreprises associées dans différents États ou pour déterminer de manière appropriée les bénéfices attribuables à un établissement stable situé dans un État d'une entreprise de l'autre État (articles 7, 9, 23 A et 23 B).

d) Des renseignements peuvent être nécessaires en vue de l'application de l'article 25.

e) Lorsqu'il applique les articles 15 et 23 A, l'État A, dont le salarié est résident, informe l'État B où les fonctions de cet emploi sont exercées pendant plus de 183 jours, du montant exonéré d'impôt dans l'État A. »

Le paragraphe 7 a été antérieurement amendé, en modifiant l'alinéa c), le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 22 juillet 2010, l'alinéa c) du paragraphe 7 se lisait comme suit :

« c) Il pourra de même être nécessaire de demander des renseignements lorsqu'on veut répartir de façon appropriée les bénéfices imposables entre des entreprises associées situées dans des États différents, ou ajuster les bénéfices apparaissant dans les comptes d'un établissement stable situé dans un État et dans ceux du siège central situé dans l'autre État (articles 7, 9, 23 A et 23 B). »

Le paragraphe 7 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, par l'ajout des alinéas *d*) et *e*), par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. Application de la Convention

a) Aux fins d'application de l'article 12, l'État A où réside le bénéficiaire demande à l'État B, où réside le débiteur, des renseignements concernant le montant des redevances versées.

b) A l'inverse, pour accorder l'exonération prévue à l'article 12, l'État B demande à l'État A si la personne qui reçoit les sommes payées est effectivement un résident de ce dernier État et le bénéficiaire effectif des redevances.

c) Il pourra de même être nécessaire de demander des renseignements lorsqu'on veut répartir de façon appropriée les bénéfices imposables entre des entreprises associées situées dans des États différents, ou ajuster les bénéfices apparaissant dans les comptes d'un établissement stable situé dans un État et dans ceux du siège central situé dans l'autre État (articles 7, 9, 23 A et 23 B). »

Le paragraphe 7 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 7 du Projet de Convention de 1963, qui a été supprimé et remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. La règle énoncée au paragraphe 1 de l'article suppose que les renseignements ne seront échangés que sur demande. Il faudra évidemment utiliser tout d'abord les sources habituelles de renseignements dont disposent les autorités fiscales responsables dans le cadre de la procédure fiscale interne. L'assistance visée au présent article serait donc en principe demandée lorsque, pour le cas considéré, les renseignements obtenus par les sources habituelles sont insuffisants ou doivent être corroborés. En général, les demandes des autorités de l'État co-contractant ne devraient porter que sur des renseignements qui seraient nécessaires pour l'examen de certains cas bien précisés. Des demandes de renseignements visant des cas généraux, concernant par exemple tous les versements de redevances effectués par un État contractant à des résidents de l'État demandeur, à supposer même que les renseignements en question soient disponibles, pourraient entraîner des complications administratives et devraient faire l'objet d'accords spéciaux entre les États contractants. »

Paragraphe 8 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Projet d'amendements de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 et se lisant ainsi depuis cette date. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

> « 8 Application de la législation interne
>
> *a)* Une société de l'État A fournit des marchandises à une société indépendante de l'État B. L'État A désire connaître par l'État B le prix payé pour les marchandises par la société de l'État B afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne.
>
> *b)* Une société de l'État A vend des marchandises à une société de l'État B par l'intermédiaire d'une société de l'État C (qui peut être un pays à faible imposition). Les sociétés en question sont ou non associées. Aucune convention n'a été conclue entre l'État A et l'État C, pas plus qu'entre l'État B et l'État C. En vertu de la convention conclue entre A et B, l'État A, afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne aux bénéfices réalisés par la société située sur son territoire, demande à l'État B le prix payé pour les marchandises par la société de l'État B.
>
> *c)* Aux fins de l'imposition d'une société sur son territoire, l'État A demande à l'État B, en vertu de la convention conclue entre eux, des renseignements sur le prix demandé par une société, ou un groupe de sociétés, de l'État B avec laquelle ou lesquelles la société de l'État A n'a pas de relations d'affaires, afin de pouvoir vérifier directement par comparaison les prix demandés par la société de l'État A (par exemple, les prix demandés par une société ou un groupe de sociétés occupant une position dominante). Il convient de noter que, dans ce cas, l'échange de renseignements pourrait être difficile et délicat, à cause en particulier des dispositions de l'alinéa c) du paragraphe 3 concernant les secrets industriels, commerciaux et autres.
>
> *d)* L'État A, en vue de vérifier les crédits d'impôt au titre de la TVA versée en amont demandés par une société située sur son territoire pour les services fournis par une société résidant dans l'État B, demande confirmation que le

coût des services a été correctement enregistré dans les livres et registres de la société de l'État B. ».

Le paragraphe 8 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, par l'ajout de l'alinéa *d*), par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. Application de la législation interne

a) Une société de l'État A fournit des marchandises à une société indépendante de l'État B. L'État A désire connaître par l'État B le prix payé pour les marchandises par la société de l'État B, afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne.

b) Une société de l'État A vend des marchandises à une société de l'État B par l'intermédiaire d'une société de l'État C (qui peut être un pays à faible imposition). Les sociétés en question sont ou non associées. Aucune convention n'a été conclue entre l'État A et l'État C, pas plus qu'entre l'État B et l'État C. En vertu de la convention conclue entre A et B, l'État A, afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne aux bénéfices réalisés par la société située sur son territoire, demande à l'État B le prix payé pour les marchandises par la société de l'État B.

c) Aux fins de l'imposition d'une société sur son territoire, l'État A demande à l'État B, en vertu de la convention conclue entre eux, des renseignements sur le prix demandé par une société, ou un groupe de sociétés, de l'État B avec laquelle ou lesquelles la société de l'État A n'a pas de relations d'affaires, afin de pouvoir vérifier directement par comparaison les prix demandés par la société de l'État A (par exemple, les prix demandés par une société ou un groupe de sociétés occupant une position dominante). Il convient de noter que, dans ce cas, l'échange de renseignements pourrait être difficile et délicat, à cause en particulier des dispositions de l'alinéa *c*) du paragraphe 2 concernant les secrets industriels, commerciaux et autres. »

Le paragraphe 8 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 8 du Projet de Convention de 1963, qui a été supprimé et remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 8se lisait comme suit :

« 8. Plusieurs Conventions en vigueur prévoient l'échange périodique et automatique de certains renseignements aux fins d'imposition. Les pays Membres peuvent adopter par accord bilatéral ce système ; il conviendra dans ce cas d'établir la liste des renseignements à communiquer par les autorités compétentes. »

Paragraphe 8.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base du rapport intitulé « Projet d'amendements de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 et se lisant ainsi depuis cette date.

Paragraphe 9 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Projet d'amendements de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant », adopté

par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 et se lisant ainsi depuis cette date. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

« 9. La règle énoncée au paragraphe 1 permet de procéder à un échange de renseignements de trois façons différentes :

a) sur demande, pour un cas précis, étant bien entendu qu'il faut utiliser tout d'abord les sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne avant de présenter la demande de renseignements à l'autre État ;

b) automatiquement, par exemple quand les renseignements sur une ou plusieurs catégories de revenus ayant leur source dans un État contractant et encaissés dans l'autre État contractant sont transmis systématiquement à l'autre État (voir la Recommandation du Conseil de l'OCDE C(81)39, du 5 mai 1981, intitulée *Recommandation du Conseil concernant un formulaire normalisé destiné aux échanges automatiques de renseignements dans le cadre de conventions fiscales internationales*, la Recommandation du Conseil de l'OCDE C(92)50, du 23 juillet 1992, intitulée *Recommandation du Conseil concernant un format magnétique normalisé destiné aux échanges automatiques de renseignements fiscaux*, la Recommandation du Conseil de l'OCDE concernant *l'utilisation des numéros d'identification fiscale dans un contexte international* C(97)29/FINAL en date du 13 mars 1997, la Recommandation du Conseil de l'OCDE C(97)30/FINAL du 10 juillet 1997 intitulée *Recommandation sur l'utilisation du format magnétique normalisé révisé de l'OCDE destinée aux échanges automatiques de renseignements* et la *Recommandation du Conseil de l'OCDE sur l'utilisation du Modèle de mémorandum d'accord de l'OCDE sur l'échange automatique de renseignements à des fins fiscales* C(2001)28/FINAL[1] ;

c) spontanément, par exemple, lorsqu'un État a obtenu au cours de certaines enquêtes des renseignements qu'il suppose présenter un intérêt pour l'autre État. »

1 Les Recommandations de l'OCDE sont disponibles à l'adresse suivante : www.oecd.org/taxation.

Le paragraphe 9 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

« 9. La règle énoncée au paragraphe 1 permet de procéder à un échange de renseignements de trois façons différentes:

a) sur demande, pour un cas précis, étant bien entendu qu'il faut utiliser tout d'abord les sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne avant de présenter la demande de renseignements à l'autre État ;

b) automatiquement, par exemple, quand les renseignements sur une ou plusieurs catégories de revenus ayant leur source dans un État contractant et encaissés dans l'autre État contractant, sont transmis systématiquement à l'autre État (*cf.* la recommandation du Conseil de l'OCDE C(81)39 du 5 mai 1981 intitulée « Recommandation du Conseil concernant un formulaire normalisé destiné aux échanges automatiques de renseignement dans le cadre de conventions fiscales internationales » et la recommandation du Conseil de l'OCDE C(92)50 du 23 juillet 1992 intitulée « Recommandation

du Conseil concernant un format magnétique normalisé destiné aux échanges automatiques de renseignements fiscaux »);[1]

c) spontanément, par exemple, lorsqu'un État a obtenu au cours de certaines enquêtes des renseignements qu'il suppose présenter un intérêt pour l'autre État.

1 Ces deux recommandations sont reproduites dans *Échange de renseignements fiscaux entre les pays membres de l'OCDE : vue d'ensemble des pratiques actuelles*, OCDE, Paris, 1994. »

Le paragraphe 9 du Modèle de Convention de 1977 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

« 9. La règle énoncée au paragraphe 1 permet de procéder à un échange de renseignements de trois façons différentes:

a) sur demande, pour un cas précis, étant bien entendu qu'il faut utiliser tout d'abord les sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne avant de présenter la demande de renseignements à l'autre État ;

b) automatiquement, par exemple, quand les renseignements sur une ou plusieurs catégories de revenus ayant leur source dans un État contractant et encaissés dans l'autre État contractant, sont transmis systématiquement à l'autre État ;

c) spontanément, par exemple, lorsqu'un État a obtenu au cours de certaines enquêtes des renseignements qu'il suppose présenter un intérêt pour l'autre État. »

Le paragraphe 9 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 9 du Projet de Convention de 1963, qui a été supprimé et remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

« 9. L'obligation de considérer comme confidentiels les renseignements communiqués aux termes du présent article s'applique à toutes les autorités de l'État contractant, notamment aux autorités compétentes pour régler les contestations d'ordre fiscal. À cet égard, dans la mesure où les dispositions constitutionnelles et l'organisation judiciaire de certains États l'exigent ou le permettent, des mesures spéciales pourront être envisagées de manière à garantir le secret lorsqu'il est fait état de ces renseignements au cours de débats judiciaires. Bien entendu, les États sont libres de convenir, par accords bilatéraux, que les renseignements pourront être utilisés au cours d'une procédure judiciaire publique. À cette fin, la dernière phrase du paragraphe 1 de l'article pourrait être rédigée comme suit :

« Tout renseignement ainsi échangé sera tenu secret et ne pourra être communiqué qu'aux personnes ou autorités chargées de l'établissement, y compris l'établissement par voie contentieuse, ou du recouvrement des impôts visés par la présente Convention. »»

Paragraphe 9.1 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le

1er juin 2004). Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 9.1 se lisait comme suit :

> « 9.1 Ces trois formes d'échange (sur demande, automatique et spontanée) peuvent également être combinées. Il faut par ailleurs souligner que l'article 26 ne limite pas les possibilités d'échange de renseignements à ces méthodes et que les États contractants peuvent utiliser pour obtenir des renseignements d'autres techniques qui pourraient être utiles aux deux parties concernées telles que des contrôles fiscaux simultanés, des contrôles fiscaux à l'étranger et des échanges de renseignements portant sur l'ensemble d'un secteur économique. Ces techniques sont décrites en détail dans la publication intitulée *Échange de renseignements fiscaux entre pays membres de l'OCDE : Vue d'ensemble des pratiques actuelles*[2] et peuvent se résumer ainsi :
>
> — un contrôle fiscal simultané est un accord par lequel deux ou plusieurs parties conviennent de vérifier simultanément, chacune sur son territoire, la situation fiscale d'une ou plusieurs personnes qui présentent pour elles un intérêt commun ou complémentaire en vue d'échanger les renseignements ainsi obtenus (voir la Recommandation C(92)81 du Conseil de l'OCDE du 23 juillet 1992 concernant un accord Modèle pour entreprendre des contrôles fiscaux simultanés) ;
>
> — un contrôle fiscal à l'étranger offre la possibilité d'obtenir des renseignements grâce à la présence de représentants de l'administration fiscale de l'État requérant. Ce type d'assistance est accordé sur une base réciproque. La législation et les pratiques des États varient en ce qui concerne l'étendue des droits accordés aux fonctionnaires fiscaux étrangers. Un fonctionnaire des impôts étranger sera normalement empêché de participer activement à un contrôle sur le territoire national, excepté dans quelques pays, avec le consentement du contribuable ;
>
> — un échange de renseignements portant sur l'ensemble d'un secteur est un échange de renseignements fiscaux concernant plus particulièrement tout un secteur économique (par exemple l'industrie pétrolière ou pharmaceutique, le secteur bancaire, etc.) et non des contribuables en particulier.
>
> 2. *Id.* »

Le paragraphe 9.1 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 10 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. Les autorités compétentes des États contractants peuvent décider de la manière dont il sera en définitive procédé à l'échange de renseignements prévu par la Convention. »

C (26)

Le paragraphe 10 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 10 du Projet de Convention de 1963, qui a été renuméroté paragraphe 14 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 14), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et un nouveau paragraphe 10 a été ajouté.

Paragraphe 10.1 : Correspond au paragraphe 11.1 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2005. A cette date, le paragraphe 11.1 a été amendé et renuméroté paragraphe 10.1 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 11.1 se lisait comme suit :

> « 11.1 Avant 2000, l'échange de renseignements et l'utilisation des renseignements échangés n'étaient possibles qu'à l'égard des impôts visés par la Convention au sens de l'article 2. L'État requis n'était donc pas tenu, en vertu du paragraphe tel qu'il était alors rédigé, de satisfaire une demande de renseignements en vue d'appliquer un impôt sur les ventes car cet impôt n'était pas visé par la Convention. Le paragraphe a alors été amendé afin de permettre l'échange de renseignements à l'égard des impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte d'un État contractant, des ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales et afin de permettre l'utilisation de l'information ainsi échangée pour les fins de l'application de tous ces impôts. Certains États risquent toutefois de ne pas être en mesure d'échanger des renseignements, ou d'utiliser les renseignements obtenus d'un autre État, à l'égard des impôts qui ne sont pas visés par la Convention au sens de l'article 2. Ces États ont la faculté de restreindre la portée du paragraphe 1 de l'article 26 en adoptant bilatéralement la version antérieure du paragraphe, qui se lisait comme suit :
>
> > 1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou celles de la législation interne des États contractants relative aux impôts visés par la Convention dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1. Les renseignements reçus par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la Convention, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. »

Le paragraphe 11.1 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 10.2 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 10.3 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 10.4 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014,

sur la base d'un autre rapport intitulé « Projet d'amendements de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 et se lisant ainsi depuis cette date.

Paragraphe 10.5 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Projet d'amendements de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 et se lisant ainsi depuis cette date.

Paragraphe 10.6 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Projet d'amendements de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 et se lisant ainsi depuis cette date.

Paragraphe 11 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Projet d'amendements de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 et se lisant ainsi depuis cette date. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

> « 11. Une procédure d'assistance mutuelle n'est applicable entre les administrations fiscales que si chacune d'elles est assurée que l'autre considérera comme confidentiels les renseignements qu'elle aura reçus du fait de leur coopération. Les règles de confidentialité du paragraphe 2 s'appliquent à toutes les catégories de renseignements reçus en vertu du paragraphe 1, y compris ceux qui sont fournis dans le cadre d'une demande et ceux qui sont transmis en réponse à une demande. Le maintien du secret dans l'État contractant auquel les renseignements sont communiqués relève de la législation interne. C'est pourquoi il est prévu au paragraphe 2 que les renseignements communiqués conformément aux dispositions de la Convention seront tenus secrets dans l'État qui les reçoit de la même manière que les renseignements obtenus conformément à la législation interne de cet État. Les sanctions applicables en cas de violation du secret dans cet État seront celles qui sont prévues par la législation administrative et pénale de cet État. »

Le paragraphe 11 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, notamment par l'ajout du titre qui précède le paragraphe, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

> « 11. Une procédure d'assistance mutuelle n'est applicable entre les administrations fiscales que si chacune d'elles est assurée que l'autre considérera comme confidentiels les renseignements qu'elle aura reçus du fait de leur coopération. En même temps, le maintien du secret dans l'État contractant auquel les renseignements sont communiqués relève de la législation interne. C'est pourquoi il est prévu au paragraphe 1 que les renseignements communiqués conformément aux dispositions de la Convention seront tenus secrets dans l'État qui les reçoit de la même manière que les renseignements obtenus conformément à la législation interne de cet État. Les sanctions applicables en cas de violation du secret dans cet État seront celles qui sont prévues par la législation administrative et pénale de cet État. »

Le paragraphe 11 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 11 du Projet de Convention de 1963, qui a été renuméroté paragraphe 15 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 15) et un nouveau paragraphe 11 a été adopté.

Paragraphe 11.1 : Renuméroté paragraphe 10.1 (voir historique du paragraphe 10.1) le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 11.2 : Renuméroté paragraphe 5.2 (voir historique du paragraphe 5.2) par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 12 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Projet d'amendements de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 et se lisant ainsi depuis cette date. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

> « 12. Les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes et autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts, ou par les procédures et poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts à l'égard desquels l'échange de renseignements est autorisé en vertu de la première phrase du paragraphe 1, ou par le contrôle de ce qui précède. Il s'ensuit que ces renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Il s'ensuit également que des renseignements peuvent être communiqués à des autorités administratives ou judiciaires chargées de déterminer si ces renseignements doivent être divulgués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Les renseignements reçus par un État contractant ne peuvent être utilisés par ces personnes ou autorités qu'aux fins indiquées au paragraphe 2. En outre, les renseignements couverts par le paragraphe 1, qu'ils soient ou non spécifiques à un contribuable, ne doivent pas être divulgués à des personnes ou autorités non mentionnées au paragraphe 2, quelles que soient les législations internes relatives à la communication de renseignements, notamment concernant la liberté de l'information ou toute autre législation autorisant un accès plus large aux documents administratifs. »

Le paragraphe 12 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

> « 12. Les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes et autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts à l'égard desquels l'échange de renseignements est autorisé en vertu de la première phrase du paragraphe, par les procédures et poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Il s'ensuit que les renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Les renseignements reçus par un État contractant

ne peuvent être utilisés par ces personnes ou autorités qu'aux fins indiquées au paragraphe 1. S'il paraît à l'État qui les reçoit que les renseignements présentent de l'intérêt pour d'autres fins que celles qui sont mentionnées précédemment, cet État ne peut utiliser les renseignements pour ces autres fins, mais il doit recourir aux moyens appropriés (par exemple, s'il s'agit d'un délit non fiscal, il doit invoquer une convention d'assistance judiciaire). »

Le paragraphe 12 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

« 12. Les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes et autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la Convention, par les procédures et poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Il s'ensuit que les renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Les renseignements reçus par un État contractant ne peuvent être utilisés par ces personnes ou autorités qu'aux fins indiquées au paragraphe 1. S'il paraît à l'État qui les reçoit que les renseignements présentent de l'intérêt pour d'autres fins que celles qui sont mentionnées précédemment, cet État ne peut utiliser les renseignements pour ces autres fins, mais il doit recourir aux moyens appropriés (par exemple, s'il s'agit d'un délit non fiscal, il doit invoquer une convention d'assistance judiciaire). »

Le paragraphe 12 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963, qui a été renuméroté paragraphe 16 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 16) et un nouveau paragraphe 12 a été adopté.

Paragraphe 12.1 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 12.1 se lisait comme suit :

« 12.1 En vertu de cet article, les renseignements ne peuvent pas être divulgués aux autorités qui exercent des fonctions générales de supervision de l'administration de l'État contractant et que les questions fiscales ne concernent pas spécifiquement. Les pays membres peuvent cependant convenir, dans leurs négociations bilatérales, que ces renseignements pourront être divulgués aux autorités en question. »

Le paragraphe 12.1 a été ajouté le 21 septembre 1995 par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995.

Paragraphe 12.2 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

C (26)

Paragraphe 12.3 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Projet d'amendements de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 et se lisant ainsi depuis

cette date. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 12.3 se lisait comme suit :

> « 12.3 De même, s'il apparaît que les renseignements présentent un intérêt pour l'État qui les reçoit à des fins autres que celles mentionnées au paragraphe 12, cet État ne peut les utiliser à ces autres fins mais il doit recourir aux moyens expressément destinés à ces fins (par exemple dans le cas d'un délit non fiscal, à une convention concernant l'assistance judiciaire). Cependant, les États contractants peuvent souhaiter autoriser le partage de renseignements fiscaux par les autorités fiscales avec d'autres organismes chargés de l'application de la loi et autorités judiciaires, sur certaines questions hautement prioritaires (par exemple la lutte contre le blanchiment de capitaux, la corruption, le financement du terrorisme). Les États contractants désireux d'élargir les fins auxquelles ils peuvent utiliser les renseignements échangés en vertu de cet article peuvent le faire en ajoutant le texte suivant à la fin du paragraphe 2 :
>
> > Nonobstant ce qui précède, les renseignements reçus par un État contractant peuvent être utilisés à d'autres fins lorsque cette possibilité résulte des lois des deux États et lorsque l'autorité compétente de l'État qui fournit les renseignements autorise cette utilisation. »

Le paragraphe 12.3 a été ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 12.4 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Projet d'amendements de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 et se lisant ainsi depuis cette date.

Paragraphe 13 : Amendé le 15 juillet 2014, en remplaçant le mot « dernière phrase » par « troisième phrase » par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Projet d'amendements de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 et se lisant ainsi depuis cette date. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

> « 13. Comme on l'a indiqué au paragraphe 12, les renseignements obtenus peuvent être communiqués aux personnes et autorités mentionnées et en vertu de la dernière phrase du paragraphe 2 de cet article, celles-ci peuvent les dévoiler dans des audiences publiques ou dans les décisions qui font apparaître le nom du contribuable. Lorsque des renseignements sont utilisés au cours d'audiences judiciaires publiques ou dans des jugements et sont ainsi rendus publics, il est évident que l'on peut dès lors tirer ces renseignements des dossiers ou des jugements du tribunal pour servir à d'autres fins et même éventuellement à titre de preuve. Mais ceci n'entraîne pas que les personnes et autorités visées au paragraphe 2 sont autorisées à fournir sur demande les renseignements complémentaires qu'elles auraient reçus. Si l'un des deux États contractants, ou les deux, s'opposent à ce que les renseignements soient ainsi rendus publics par des tribunaux ou à ce que ces renseignements, lorsqu'ils ont été ainsi rendus publics, soient utilisés à d'autres fins, parce que la procédure normale suivant leur législation interne ne le permet pas, il devront l'indiquer expressément dans leur convention. »

Le paragraphe 13 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

> « 13. Comme on l'a indiqué ci-dessus, les renseignements obtenus peuvent être communiqués aux personnes et autorités mentionnées, mais il n'en résulte pas que celles-ci peuvent les dévoiler dans des audiences judiciaires publiques ou dans les décisions qui font apparaître le nom du contribuable. Toutefois, la dernière phrase du paragraphe ouvre la porte à cette possibilité. Lorsque des renseignements sont utilisés au cours d'audiences judiciaires publiques ou dans des jugements et sont ainsi rendus publics, il est évident que l'on peut dès lors tirer ces renseignements des dossiers ou des jugements du tribunal pour servir à d'autres fins et même éventuellement à titre de preuve. Mais ceci n'entraîne pas que les personnes et autorités visées au paragraphe 1 sont autorisées à fournir sur demande les renseignements complémentaires qu'elles auraient reçus. Si l'un des deux États contractants, ou les deux, s'opposent à ce que les renseignements soient ainsi rendus publics par les tribunaux, ou à ce que ces renseignements, lorsqu'ils ont été ainsi rendus publics, soient utilisés à d'autres fins, parce que la procédure normale suivant leur législation interne ne le permet pas, ils devront l'indiquer expressément dans leur convention. »

Le paragraphe 13 du Modèle de Convention de 1977 a remplacé le paragraphe 13 du Projet de Convention de 1963, qui a été renuméroté paragraphe 19 et amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (voir historique du paragraphe 19) et un nouveau paragraphe 13 a été adopté.

Paragraphe 14 : Amendé, ainsi que le titre le précédant, le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 14 et le titre le précédant se lisaient comme suit :

> « *Paragraphe 2*
>
> 14. Ce paragraphe contient certaines limitations à la règle principale en faveur de l'État requis. Tout d'abord, le paragraphe précise qu'un État contractant, lorsqu'il communiquera des renseignements à l'autre État contractant, ne sera pas tenu d'aller au-delà des limites prescrites par sa propre législation et par sa pratique administrative. Néanmoins, les types de mesures administratives autorisées en ce qui concerne les impôts de l'État requis doivent être utilisés même s'ils ne le sont qu'en vue de fournir des renseignements à l'autre État contractant. De même, les dispositions internes concernant le secret fiscal ne peuvent être interprétées comme faisant obstacle à l'échange de renseignements visé par le présent article. Les autorités de l'État requérant, comme on l'a mentionné, doivent considérer comme confidentiels les renseignements communiqués en vertu du présent article. Un État contractant qui est tenu en vertu de sa législation nationale d'aviser le contribuable qu'un échange de renseignements est envisagé devrait informer par écrit ses partenaires qu'il est soumis à cette obligation et quelles conséquences en découlent pour ses obligations en matière d'assistance mutuelle. »

Le paragraphe 14 a été antérieurement amendé le 21 septembre 1995, en ajoutant la dernière phrase, par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

> « 14. Ce paragraphe contient certaines limitations à la règle principale en faveur de l'État requis. Tout d'abord, le paragraphe précise qu'un État contractant, lorsqu'il communiquera des renseignements à l'autre État contractant, ne sera pas tenu d'aller au-delà des limites prescrites par sa propre législation et par sa pratique administrative. Néanmoins, les types de mesures administratives autorisées en ce qui concerne les impôts de l'État requis doivent être utilisés même s'ils ne le sont qu'en vue de fournir des renseignements à l'autre État contractant. De même, les dispositions internes concernant le secret fiscal ne peuvent être interprétées comme faisant obstacle à l'échange de renseignements visé par le présent article. Les autorités de l'État requérant, comme on l'a mentionné, doivent considérer comme confidentiels les renseignements communiqués en vertu du présent article. Un État contractant qui est tenu en vertu de sa législation nationale d'aviser le contribuable qu'un échange de renseignements est envisagé devrait informer par écrit ses partenaires qu'il est soumis à cette obligation et quelles conséquences en découlent pour ses obligations en matière d'assistance mutuelle. »

Le paragraphe 14 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 10 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 14 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 23 (voir historique du paragraphe 24) et le titre précédant le paragraphe 14 a été inséré immédiatement avant le paragraphe 22 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 10 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 14 du Modèle de Convention de 1977 et le titre le précédant a été déplacé avec ce paragraphe. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. Ce paragraphe contient certaines limitations à la règle principale. Tout d'abord, le paragraphe précise qu'un État contractant, lorsqu'il communiquera des renseignements à un autre État contractant, ne sera pas tenu d'aller au delà des limites prescrites par sa propre législation et par ses pratiques administratives. À ce propos, les dispositions internes concernant le secret fiscal ne peuvent être interprétées comme faisant obstacle à l'échange de renseignements visé par le présent article. Les autorités d'un État contractant, comme on l'a mentionné, doivent considérer comme confidentiels les renseignements communiqués en vertu du présent article. »

Paragraphe 14.1 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 15 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Projet d'amendements de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 et se lisant ainsi depuis cette date. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

> « 15. En outre, l'État requis n'a pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou les pratiques de l'État requérant, ni à communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'État requérant. Il s'ensuit qu'un État contractant ne pourra se prévaloir du système de renseignements de l'autre État contractant si ce système est plus étendu que le sien propre. Par conséquent, un État peut refuser de fournir des renseignements lorsque la loi de l'État requérant l'empêche d'obtenir ou de fournir ces renseignements ou lorsque du fait de ses pratiques administratives (par exemple l'insuffisance des ressources administratives dont il dispose) il n'y a pas réciprocité. Toutefois, il est admis qu'une application trop rigoureuse du principe de réciprocité risquerait de compromettre l'échange effectif de renseignements et que cette notion doit être interprétée d'une manière large et pragmatique. Il est inévitable que les dispositifs d'obtention et de fourniture de renseignements varient selon les pays. Les différences dans les pratiques et les procédures ne doivent pas servir de justification au rejet d'une demande à moins que ces différences n'aient pour effet de limiter d'une manière significative les possibilités dont dispose l'État requérant d'obtenir et de fournir les renseignements en question si cet État a lui-même reçu une demande légitime de l'État requis. »

Le paragraphe 15 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

> « 15. En outre, l'État requis n'a pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou les pratiques de l'État requérant, ni à communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'État requérant. Il s'ensuit qu'un État contractant ne pourra se prévaloir du système de renseignements de l'autre État contractant si ce système est plus étendu que le sien propre. »

Le paragraphe 15 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 11 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 11 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) a été amendé et renuméroté lors de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

> « 11. En outre, comme la règle principale concernant l'échange de renseignements est fondée sur le principe général de la réciprocité, un État contractant n'est pas obligé de prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou les pratiques de l'État requérant, ni de communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'État requérant. Il s'ensuit qu'un État contractant ne pourra se prévaloir du système de renseignements de l'autre État contractant si ce système est plus étendu que le sien propre. En revanche, si la structure des systèmes de renseignements des deux États contractants est très différente, les dispositions des alinéas *a*) et *b*) ne permettront aux États contractants qu'un échange très limité de renseignements et parfois même aucun. Dans ce cas, les États contractants jugeront peut-être utile de modifier le principe de la réciprocité en concluant un accord conformément aux dispositions de l'article 25 concernant la procédure amiable. »

Paragraphe 15.1 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 15.2 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 16 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Projet d'amendements de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 et se lisant ainsi depuis cette date. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

> « 16. Doivent être considérés comme pouvant être obtenus selon la pratique administrative normale les renseignements dont disposent les autorités fiscales ou que celles-ci peuvent obtenir par application de la procédure normale d'établissement de l'impôt, qui peut inclure des recherches spéciales ou un examen particulier de la comptabilité du contribuable ou de tierces personnes, lorsque les autorités fiscales procéderaient à des recherches ou à un examen similaire pour leur propre compte. »

Le paragraphe 16 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

> « 16. Doivent être considérés comme pouvant être obtenus suivant la pratique administrative normale les renseignements dont disposent les autorités fiscales ou que celles-ci peuvent obtenir par application de la procédure normale d'établissement de l'impôt, qui peut inclure des recherches spéciales ou un examen particulier de la comptabilité du contribuable ou de tierces personnes, lorsque les autorités fiscales procéderaient à des recherches ou à un examen similaire pour leur propre compte. En d'autres termes, l'État requis doit rassembler les renseignements nécessaires à l'autre État dans les mêmes conditions que s'il s'agissait d'appliquer ses propres règles d'imposition, sous la réserve indiquée au paragraphe 15 ci-dessus. Cette obligation apparaît clairement dans les pratiques suivies par les pays membres, qui montrent que, pour rassembler les informations demandées par un pays avec lequel ils ont une convention fiscale, les États contractants utilisent souvent les pouvoirs spéciaux d'examen ou d'enquête prévus par leur législation pour l'application de leurs impôts nationaux même s'ils n'ont pas eux-mêmes besoin de ces informations pour appliquer ces impôts »

Le paragraphe 16 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

> « 16. Doivent être considérés comme pouvant être obtenus suivant la pratique administrative normale les renseignements dont disposent les autorités fiscales ou que celles-ci peuvent obtenir par application de la procédure normale d'établissement de l'impôt, qui peut inclure des recherches spéciales ou un

examen particulier de la comptabilité du contribuable ou de tierces personnes, lorsque les autorités fiscales procéderaient à des recherches ou à un examen similaire pour leur propre compte. En d'autres termes, l'État requis doit rassembler les renseignements nécessaires à l'autre État dans les mêmes conditions que s'il s'agissait d'appliquer ses propres règles d'imposition, sous la réserve indiquée au paragraphe 15 ci-dessus. »

Le paragraphe 16 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 12 du Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) a été amendé et renuméroté lors de l'adoption du Modèle de Convention par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

« 12. Doivent être considérés comme pouvant être obtenus dans le cadre de la pratique administrative normale les renseignements dont disposent les autorités fiscales ou que celles-ci peuvent obtenir dans le cadre de la procédure normale d'établissement de l'impôt, mais non ceux qui nécessiteraient des recherches spéciales ou un examen particulier de la comptabilité du contribuable ou de tierces personnes. »

Paragraphe 16.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Projet d'amendements de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 et se lisant ainsi depuis cette date.

Paragraphe 17 : Ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 18 : Amendé le 15 juillet 2005, en remplaçant le renvoi au paragraphe 2 par un renvoi au paragraphe 3, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 18 se lisait comme suit :

« 18. Si la structure des systèmes de renseignements des deux États contractants est très différente, les conditions posées aux alinéas *a*) et *b*) du paragraphe 2 auront pour effet que les États contractants auront très peu de renseignements, et parfois aucun, à échanger. Dans ce cas, les États contractants peuvent juger approprié d'élargir le champ d'application de l'échange de renseignements. »

Le paragraphe 18 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 18.1 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 19 : Amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

« 19. En dehors des limitations mentionnées plus haut, l'alinéa *c*) du paragraphe 2 contient une réserve au sujet de la communication de certains renseignements qui ont un caractère confidentiel. Il convient de ne pas donner un sens trop large à la notion de secret dont il est question au dit alinéa. Avant d'invoquer ces dispositions, un État contractant devra apprécier avec soin si les intérêts du contribuable en justifient réellement l'application. Sinon, il est évident qu'une interprétation trop large de cette clause rendrait en bien des cas inefficace l'échange de renseignements prévu par la Convention. Les observations faites au paragraphe 17 ci-dessus sont également valables dans ce cas. L'État requis dispose d'un certain pouvoir d'appréciation pour refuser, dans le but de protéger les intérêts de ses contribuables, les renseignements demandés, mais s'il les fournit délibérément, le contribuable ne peut invoquer une infraction aux règles du secret. Les États contractants ont toute latitude de compléter la liste des dérogations à l'obligation de fournir des renseignements qui figurent à l'alinéa *c*), par exemple les renseignements couverts par le secret bancaire. On a aussi jugé nécessaire de prévoir une limitation en ce qui concerne les renseignements qui ont trait aux intérêts vitaux de l'État lui-même. À cette fin, il est stipulé que les États contractants n'ont pas à fournir des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public. »

Le paragraphe 19 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 13 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 13 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

«13. En dehors des limitations mentionnées plus haut, l'alinéa *c*) du paragraphe 2 contient une réserve au sujet de la communication de certains renseignements qui ont un caractère confidentiel. D'ores et déjà, les lois internes de nombreux États Membres empêchent d'accéder à ces renseignements ou de les fournir, et on a jugé opportun de mentionner expressément cette limitation dans l'article. Les États contractants ont toute latitude de compléter la liste des dérogations à l'obligation de fournir des renseignements qui figure à l'alinéa *c*), par exemple les renseignements couverts par le secret bancaire. On a aussi jugé nécessaire de prévoir une limitation en ce qui concerne les renseignements qui ont trait aux intérêts vitaux de l'État lui-même. À cette fin, il est stipulé que les États contractants n'ont pas à fournir des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public. »

Paragraphe 19.1 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 19.2 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 19.3 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 19.4 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 19.5 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 19.6 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 19.7 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014, sur la base d'un autre rapport intitulé « Projet d'amendements de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et du commentaire s'y rapportant », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012 et se lisant ainsi depuis cette date. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 19.7 se lisait comme suit :

> « 19.7 En vertu du paragraphe 4, les États contractants doivent utiliser les pouvoirs dont ils disposent en matière de collecte de renseignements même si elles sont invoquées uniquement pour fournir des renseignements à l'autre État contractant. L'expression « pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements » désigne les lois et procédures administratives ou judiciaires permettant à un État contractant d'obtenir et de fournir les renseignements requis. »

Le paragraphe 19.7 a été ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 19.8 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 19.9 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 19.10 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

C (26)

Paragraphe 19.11 : Amendé le 15 juillet 2014, en supprimant la première note de bas de page, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention

fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, la première note de bas de page du paragraphe 19.11 se lisait comme suit :

« OCDE, Paris, 2000. Disponible à l'adresse www.oecd.org/taxation. »

Le paragraphe 19.11 a été ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 19.12 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 19.13 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 19.14 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 19.15 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Paragraphe 20 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 20 se lisait comme suit :

«20. Le *Japon* souhaite préciser au sujet du paragraphe 11 ci-dessus, qu'étant donné que la législation interne et la pratique administrative du Japon concernant la procédure prévue pour rendre publics les renseignements obtenus en vertu de la législation interne sont stricts, il lui sera difficile de fournir les renseignements demandés par un autre État si la législation interne et la pratique administrative de cet État concernant cette procédure ne sont pas comparables aux siennes. »

Le paragraphe 20 a été ajouté, ainsi que le titre qui le précédait, à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 21 : Remplacé le 15 juillet 2005 quand le paragraphe 21 a été supprimé et un nouveau paragraphe 21 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

« 21. Contrairement à l'interprétation mise en avant aux paragraphes 14 à 16 ci-dessus, le *Japon* est d'avis que l'article ne lui impose pas l'obligation d'effectuer des

enquêtes pour le compte d'un autre État contractant lorsqu'aucun impôt payable à ces pays n'est en jeu puisque le fait de procéder à une enquête dans ces circonstances constituerait une dérogation à sa législation et à sa pratique administrative. »

Le paragraphe 21 a été amendé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

« 21. Contrairement à l'interprétation mise en avant aux paragraphes 14 à 16 ci-dessus, le *Japon* et le *Royaume-Uni* sont d'avis que l'article ne leur impose pas l'obligation d'effectuer des enquêtes pour le compte d'un autre État contractant lorsqu'aucun impôt payable à ces pays n'est en jeu puisque le fait de procéder à une enquête dans ces circonstances constituerait une dérogation à leur législation et à leur pratique administrative. »

Le paragraphe 21 a été antérieurement amendé le 31 mars 1994, en modifiant la rédaction de cette réserve et en y incorporant la réserve faite par le Royaume-Uni qui se trouvait auparavant au paragraphe 22 (voir historique du paragraphe 22), par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

« 21. Quant aux paragraphes 14 à 16 ci-dessus, le *Japon* ne pourra communiquer les renseignements obtenus au moyen de recherches spéciales ou d'un examen particulier que dans la mesure où ces recherches ou cet examen sont liés à l'imposition au Japon. »

Le paragraphe 21 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 22 : Supprimé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 22 se lisait comme suit :

« 22. Contrairement à l'interprétation mise en avant aux paragraphes 14 à 16 ci-dessus, le *Royaume-Uni* est d'avis que l'article tel qu'il est rédigé ne lui impose pas l'obligation d'invoquer des pouvoirs légaux d'information au nom d'un État contractant dans les cas où aucun impôt payable au Royaume-Uni n'est en jeu puisque l'invocation de ces pouvoirs dans ces circonstances est dans certains cas contraire à sa législation. Afin de favoriser l'échange effectif de renseignements, une modification législative a donc été adoptée au Royaume-Uni pour permettre l'instauration d'une telle obligation dans le texte de l'article en y apportant les modifications appropriées. »

Le paragraphe 22, tel qu'il se lisait après le 28 janvier 2003, a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Le paragraphe 22, tel qu'il se lisait avant le 31 mars 1994, a été supprimé et la réserve s'y trouvant a été insérée dans le paragraphe 21 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 22 se lisait comme suit :

C (26)

« 22. Le *Royaume-Uni* est d'avis que l'article ne lui impose pas l'obligation d'effectuer des enquêtes pour le compte d'un autre État contractant lorsqu'aucun

impôt payable au Royaume-Uni n'est en jeu puisque le fait de procéder à une enquête dans ces circonstances constituerait une dérogation à sa législation et à sa pratique administrative (*cf.* la dernière phrase du paragraphe 16 ci-dessus). »

Le paragraphe 22 du Modèle de Convention de 1977 a été remplacé le 23 juillet 1992 quand le paragraphe 22 a été renuméroté paragraphe 23 (voir historique du paragraphe 23), le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe et un nouveau paragraphe 22 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Paragraphe 23 : Supprimé, ainsi que le titre qui le précédait, le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 23 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« *Réserves sur l'article*

23. L'*Autriche* se réserve le droit de ne pas inclure le paragraphe 5 dans ses conventions. Cependant, l'Autriche est autorisée à échanger des renseignements détenus par une banque ou une autre institution financière lorsque de tels renseignements sont demandés dans le cadre d'une enquête pénale qui est menée dans l'État requérant concernant la commission de fraude fiscale. »

Le paragraphe 23 a été antérieurement remplacé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 23 se lisait comme suit :

« 23. L'*Allemagne* se réserve le droit de proposer au cours des négociations bilatérales des dispositions spécifiques pour la protection des données. »

Le paragraphe 23 a été antérieurement remplacé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 23 se lisait comme suit :

« 23. Le *Portugal* se réserve le droit d'appliquer l'article 26 dans la version du Projet de Convention de 1963. »

Le paragraphe 23, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 22 du Modèle de Convention de 1977. Le 23 juillet 1992, le paragraphe 23 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 24 (voir historique du paragraphe 24) et le paragraphe 22 a été renuméroté paragraphe 23 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 22 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le titre qui précédait le paragraphe 14 du Projet de Convention de 1963, adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963, a été déplacé immédiatement avant le paragraphe 22.

Paragraphe 24 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 24 se lisait comme suit :

« 24. La *Suisse* réserve sa position à l'égard des paragraphes 1 et 5. Elle proposera de limiter l'application de cet article aux renseignements qui sont nécessaires à la mise en oeuvre des dispositions de la Convention. Cette réserve ne s'appliquera pas aux cas impliquant des actes de fraude passibles d'emprisonnement en vertu de la législation des deux États contractants. »

Le paragraphe 24 a été amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004). Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 24 se lisait comme suit :

> « 24. La *Suisse* réserve sa position à l'égard de cet article. Elle proposera de limiter l'application de cet article aux renseignements qui sont nécessaires à la mise en œuvre des dispositions de la Convention. »

Le paragraphe 24 a été antérieurement amendé le 23 octobre 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 23 octobre 1997, le paragraphe 24 se lisait comme suit :

> « 24. La *Suisse* réserve sa position à l'égard de cet article. À l'occasion de négociations avec les autres pays membres, la Suisse proposera de limiter l'application de cet article aux renseignements qui sont nécessaires à la mise en œuvre des dispositions de la Convention. »

Le paragraphe 24 a été antérieurement amendé le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 24 se lisait comme suit :

> « 24. Pour la *Suisse*, le but d'une convention de double imposition consiste à éviter les doubles impositions internationales ; les renseignements nécessaires à une application régulière et propres à empêcher l'utilisation abusive d'une convention peuvent déjà être échangés dans le cadre des dispositions conventionnelles existantes concernant la procédure amiable, la réduction des impôts perçus par voie de retenue à la source, etc. Pour la Suisse, une disposition particulière sur l'échange de renseignements est superflue, puisque même une formule expresse ne pourrait prévoir, conformément au but de la Convention, que l'échange des renseignements qui sont nécessaires à une application régulière et propres à empêcher une utilisation abusive de la Convention. En conséquence, la Suisse oppose une réserve expresse à l'article concernant l'échange de renseignements. »

Le paragraphe 24, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 23 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 24 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 25 (voir historique du paragraphe 25) et le paragraphe 23 a été renuméroté paragraphe 24 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 23 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 14 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 14 du Projet de Convention de 1963 a été renuméroté paragraphe 23 à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 25 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

C (26)

> « 25. Le *Luxembourg* se réserve le droit de ne pas inclure le paragraphe 5 dans ses conventions. »

Le paragraphe 25 a été amendé le 17 juillet 2008, en supprimant la Belgique de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle

de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

> « 25. La *Belgique* et le *Luxembourg* se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 5 dans leurs conventions. »

Le paragraphe 25 a été ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005, sur la base d'un autre rapport intitulé « Modifications aux articles 25 et 26 du Modèle de Convention fiscale » (adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 1er juin 2004).

Un précédent paragraphe 25 a été supprimé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 29 avril 2000. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

> « 25. Les *États-Unis* et le *Mexique* se réservent le droit d'étendre l'application de cet article à tous les impôts établis par un État contractant, et pas seulement aux impôts couverts par la Convention en vertu de l'article 2. »

Le paragraphe 25 a été amendé le 21 septembre 1995, en ajoutant le Mexique à la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 31 mars 1994 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

> « 25. Les *États-Unis* se réservent le droit d'étendre l'application de cet article à tous les impôts établis par un État contractant, et pas seulement aux impôts couverts par la Convention en vertu de l'article 2. »

Le paragraphe 25 a été antérieurement amendé le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

> « 25. Les *États-Unis* considèrent que cet article doit s'appliquer à tous les impôts établis par un État contractant, et pas seulement aux impôts couverts par la Convention. »

Le paragraphe 25, tel qu'il se lisait après le 23 juillet 1992, correspondait au paragraphe 24 du Modèle de Convention de 1977. Le paragraphe 24 du Modèle de Convention de 1977 a été renuméroté paragraphe 25 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

Le paragraphe 24 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 26 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 26 se lisait comme suit :

> « 26. La *Belgique* se réserve le droit de ne pas inclure le paragraphe 5 dans ses conventions. Lorsque le paragraphe 5 est inclus dans une de ses conventions, l'échange de renseignements détenus par une banque ou une autre institution financière est limité à l'échange de renseignements sur demande concernant à la fois un contribuable précis et une banque ou un autre établissement financier précis. »

Le paragraphe 26 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 27 CONCERNANT L'ASSISTANCE EN MATIÈRE DE RECOUVREMENT DE L'IMPÔT

1. Cet article énonce les règles suivant lesquelles des États contractants[1] peuvent convenir de se prêter mutuellement assistance en matière de recouvrement de l'impôt. Dans certains États, la législation ou la politique nationale peut ne pas autoriser ce type d'assistance ou y imposer des limites. Par ailleurs, dans certains cas, des considérations administratives peuvent ne pas justifier une assistance à un autre État en matière de recouvrement de l'impôt ou, de même, la limiter. Au cours des négociations, chaque État contractant doit par conséquent décider si et dans quelle mesure il convient de fournir une assistance à l'autre État, en fonction de divers facteurs tels que :

— la position de la législation nationale à l'égard de la fourniture d'une assistance en matière de recouvrement d'impôts d'autres États ;

— la question de savoir si, et dans quelle mesure, les systèmes fiscaux, les administrations fiscales et les normes juridiques des deux États sont analogues, en particulier pour ce qui concerne la protection des droits fondamentaux des contribuables (par exemple, la notification, dans les délais et dans les formes prescrits, des créances imputées au contribuable, la confidentialité des informations concernant le contribuable, le droit d'appel, le droit d'obtenir une audience et de présenter des arguments et des éléments de preuve, le droit d'être assisté d'un avocat choisi par le contribuable, le droit à un procès équitable, etc.) ;

— la question de savoir si l'assistance en matière de recouvrement comporte des avantages équivalents et réciproques pour les deux États ;

— la question de savoir si l'administration fiscale de chaque État est en mesure de fournir efficacement cette assistance ;

— la question de savoir si les flux d'échanges et d'investissements entre les deux États sont suffisants pour justifier ce type d'assistance ;

— la question de savoir si, pour des raisons d'ordre constitutionnel ou autre, les impôts auxquels cet article s'applique doivent être limités.

1 Dans l'ensemble de ces Commentaires sur l'article 27, l'État qui formule une demande d'assistance est désigné sous le nom d'« État requérant » tandis que celui auquel l'assistance est demandée est désigné sous le nom d'« État requis ».

Cet article ne sera inséré dans la Convention que si chaque État conclut que, compte tenu de ces facteurs, il peut accepter de fournir une assistance pour le recouvrement des impôts prélevés par l'autre État.

(Remplacé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

2. L'article prévoit une assistance générale en matière de recouvrement de l'impôt. Certains États peuvent préférer prévoir un type d'assistance plus limitée en matière de recouvrement de l'impôt. Il peut s'agir de la seule forme d'assistance en matière de recouvrement qu'ils sont généralement en mesure d'apporter ou qu'ils pourraient convenir d'apporter en vertu d'une convention particulière. Par exemple, un État peut souhaiter limiter l'assistance aux cas où le bénéfice de la Convention (par exemple une réduction d'impôts dans l'État où des revenus sont perçus notamment sous forme d'intérêts) a été demandé par des personnes qui n'y avaient pas droit. Les pays qui souhaitent apporter cette assistance limitée en matière de recouvrement sont libres d'adopter bilatéralement un autre article rédigé de la manière suivante :

Article 27

Assistance en matière de recouvrement des impôts

1. Les États se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement des impôts dans la mesure où cette assistance est nécessaire pour s'assurer que les exonérations d'impôt ou des réductions de taux prévues par cette Convention ne sont pas accordées aux personnes qui n'y ont pas droit. Les autorités compétentes des États contractants peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application du présent article.

2. Les dispositions du présent article ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à l'un des États contractants l'obligation :

a) d'appliquer des mesures administratives dérogeant à sa législation ou à sa pratique administrative ou à celles de l'autre État contractant ;

b) de prendre des mesures qui seraient contraires à l'ordre public.

(Remplacé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 1

3. Ce paragraphe énonce le principe selon lequel un État contractant est tenu d'assister l'autre État dans le recouvrement des impôts qui lui sont dus, sous réserve que les conditions prévues dans l'article soient remplies. Les paragraphes 3 et 4 prévoient les deux formes que cette assistance prendra.

(Remplacé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

C (27)

4. Le paragraphe prévoit aussi que l'assistance en vertu de cet article n'est pas limitée par les articles 1 et 2. Par conséquent, l'assistance doit être fournie en ce qui concerne une créance fiscale due à un État contractant par toute

personne, qu'elle soit ou non résidente d'un État contractant. Toutefois, certains États contractants peuvent souhaiter limiter l'assistance aux impôts dus par des résidents de l'un des États contractants. Ces États sont libres de limiter le champ d'application de l'article en supprimant dans ce paragraphe la référence à l'article 1.

(Remplacé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

5. Le paragraphe 1 de l'article 26 s'applique aux échanges de renseignements aux fins des dispositions de cet article. La confidentialité des renseignements échangés dans le cadre de l'assistance en matière de recouvrement de l'impôt est ainsi assurée.

(Remplacé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

6. Le paragraphe précise enfin que les autorités compétentes des États contractants peuvent régler d'un commun accord les détails de l'application pratique des dispositions de l'article.

(Remplacé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

7. Cet accord devrait en particulier traiter des documents qui devraient accompagner une demande formulée conformément au paragraphe 3 ou 4. Il est couramment convenu qu'une demande d'assistance soit accompagnée des documents exigés par la loi de l'État requis ou ayant fait l'objet d'un accord des autorités compétentes des États contractants et qui sont nécessaires pour entreprendre, le cas échéant, le recouvrement de la créance fiscale ou pour prendre des mesures conservatoires. Ces documents pourraient comprendre par exemple une déclaration en vertu de laquelle la créance fiscale est recouvrable et est due par une personne qui ne peut, en vertu de la loi de l'État requérant, empêcher son recouvrement ou une copie officielle de l'instrument qui permet le recouvrement dans l'État requérant. Une traduction officielle des documents dans la langue de l'État requis devrait également être fournie. Il pourrait également être convenu, le cas échéant, que l'instrument permettant le recouvrement dans l'État requérant sera, s'il y a lieu et conformément aux dispositions en vigueur dans l'État requis, accepté, reconnu, complété ou remplacé dès que possible après la date de réception de la demande d'assistance par un instrument permettant le recouvrement dans le dernier État.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

8. L'accord devrait également traiter de la question des coûts qui seront supportés par l'État requis pour répondre à une demande formulée dans le cadre du paragraphe 3 ou 4. En général, les coûts de recouvrement d'une créance fiscale sont à la charge du débiteur mais il est nécessaire de déterminer l'État auquel vont incomber les coûts qui ne peuvent être

récupérés auprès de cette personne. À cet égard, la pratique habituelle consiste à prévoir qu'en l'absence d'un accord spécifique à un cas particulier, les dépenses ordinaires encourues par un État lorsqu'il fournit une assistance à l'autre État ne seront pas remboursées par l'autre État. Les dépenses ordinaires sont celles qui sont liées directement et normalement au recouvrement, c'est-à-dire celles auxquelles on peut s'attendre dans le cas d'une procédure normale de recouvrement dans le cadre national. Cependant, dans le cas des dépenses extraordinaires, la pratique consiste à prévoir qu'elles seront supportées par l'État requérant à moins d'entente contraire. Ces dépenses couvriraient, par exemple, celles qui sont encourues lorsqu'un type de procédure particulier a été utilisé à la demande de l'autre État, ou les dépenses supplémentaires d'experts, d'interprètes ou de traducteurs. La plupart des États considèrent également comme des dépenses extraordinaires les frais de procédure judiciaire et de mise en liquidation. L'accord devrait comporter une définition des dépenses extraordinaires et des consultations devraient intervenir entre les États contractants dans tous les cas particuliers où des dépenses extraordinaires sont susceptibles d'entrer en jeu. Il faudrait également convenir que dès qu'un État contractant prévoit que des dépenses extraordinaires pourraient être encourues, il en informe l'autre État contractant et indique le montant estimé de ces coûts afin que l'autre État puisse décider s'il y a lieu de les prendre en charge. Les États contractants ont bien entendu également la possibilité de convenir que les coûts seront répartis sur une base différente de celle qui est décrite ci-dessus ; cela peut être nécessaire, par exemple, lorsqu'une demande d'assistance est suspendue ou retirée conformément au paragraphe 7 ou lorsque la question des dépenses encourues à l'occasion de la fourniture d'une assistance en matière de recouvrement de l'impôt est déjà traitée dans un autre instrument juridique applicable à ces États.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

9. Dans l'accord, les autorités compétentes pourraient également traiter des autres questions pratiques suivantes :

— Faut-il prévoir une date limite à partir de laquelle une demande d'assistance ne peut plus être formulée en ce qui concerne une créance fiscale particulière ?

— Quel doit être le taux de change applicable lorsqu'une créance fiscale est recouvrée dans une monnaie différente de celle qui est utilisée dans l'État requérant ?

— Comment les sommes recouvrées à la suite d'une demande formulée conformément au paragraphe 3 doivent-elles être remises à l'État requérant ?

C (27)

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

10. Le paragraphe 2 définit le terme « créance fiscale » aux fins de cet article. La définition s'applique à toute somme due au titre de tout impôt prélevé pour le compte des États contractants, de leurs subdivisions administratives ou collectivités locales mais seulement dans la mesure où le prélèvement de cet impôt n'est pas contraire à la Convention ou à un autre instrument en vigueur entre les États contractants. Elle s'applique aussi aux intérêts, pénalités administratives et frais de recouvrement ou de conservation qui sont liés à cette somme. L'assistance n'est donc pas limitée aux impôts auxquels la Convention s'applique en général conformément à l'article 2, comme le confirme le paragraphe 1.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

11. Certains États contractants peuvent préférer limiter l'application de l'article aux impôts qui sont couverts par les règles générales de l'article 2 de la Convention. Les États qui le souhaitent peuvent remplacer les paragraphes 1 et 2 par les suivants :

> 1. Les États contractants se prêtent mutuellement assistance pour le recouvrement de leurs créances fiscales. Cette assistance n'est pas limitée par l'article 1. Les autorités compétentes des États contractants peuvent régler d'un commun accord les modalités d'application du présent article.
>
> 2. Le terme « créance fiscale », tel qu'il est utilisé dans cet article, désigne une somme due au titre d'impôts couverts par la Convention ainsi que les intérêts, les pénalités administratives correspondantes et les coûts de recouvrement ou de conservation liés à ces sommes.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

12. De même, certains États contractants peuvent souhaiter limiter les catégories d'impôts auxquelles s'appliqueront les dispositions de l'article ou clarifier le champ d'application de ces dispositions en incluant dans la définition une liste détaillée des impôts. Les États qui le souhaitent sont libres d'adopter bilatéralement la définition suivante :

> Le terme « créance fiscale », tel qu'il est utilisé dans cet article, désigne une somme due au titre des impôts suivants prélevés par les États contractants, dans la mesure où l'imposition correspondante n'est pas contraire à la présente Convention ou à tout autre instrument auquel ces États contractants sont parties, ainsi que les intérêts, les pénalités administratives correspondantes et les coûts de recouvrement ou de conservation liés à ces impôts :
>
> *a)* (dans l'État A) : …

b) (dans l'État B) : …

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

13. Afin de s'assurer que les autorités compétentes peuvent communiquer librement des informations aux fins de cet article, les États contractants devraient s'assurer que l'article est rédigé d'une manière qui permet des échanges de renseignements concernant tout impôt auquel cet article s'applique.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

14. Aucune disposition de la Convention n'empêche l'application des stipulations de l'article aux créances fiscales qui ont pris naissance avant l'entrée en vigueur de la Convention, dans la mesure où l'assistance concernant ces créances est offerte après que la Convention soit entrée en vigueur et que les dispositions de l'article soient devenues applicables. Cependant, les États contractants peuvent juger utile de préciser de quelle façon les dispositions de l'article sont applicables à ces créances fiscales, en particulier lorsque les dispositions concernant l'entrée en vigueur de leur convention prévoient que les clauses de celle-ci s'appliqueront aux impôts dus ou prélevés à partir d'une certaine date. Les États qui souhaitent limiter l'application de l'article aux créances qui ont pris naissance après l'entrée en vigueur de la Convention sont également libres de le faire dans le cadre de négociations bilatérales.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

15. Ce paragraphe précise les conditions dans lesquelles une demande d'assistance en matière de recouvrement peut être formulée. La créance fiscale doit être recouvrable en vertu des lois de l'État requérant et être due par une personne qui, à ce moment-là, ne peut, en vertu des lois de cet État, empêcher son recouvrement. C'est le cas lorsque l'État requérant a le droit, en vertu de sa législation interne, de recouvrer la créance fiscale et lorsque la personne qui détient la somme en question n'a pas la possibilité de s'opposer à ce recouvrement ni sur le plan administratif ni sur le plan judiciaire.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

16. Dans de nombreux États, une créance fiscale peut être recouvrée même lorsqu'il existe encore un droit de recours auprès d'un organisme administratif ou d'un tribunal en ce qui concerne la validité ou le montant de la créance. Si toutefois la législation interne de l'État requis ne l'autorise pas à recouvrer ses propres créances fiscales lorsque des recours sont encore pendants, le paragraphe ne l'autorise pas à le faire dans le cas de créances fiscales de l'autre État pour lesquelles de tels droits de recours existent encore

même si cela n'empêche pas le recouvrement de l'impôt dans cet autre État. En fait, la phrase « recouvrée par cet autre État conformément aux dispositions de sa législation applicable en matière de recouvrement de ses propres impôts comme si la créance en question était une créance fiscale de cet autre État » a pour effet de rendre applicable la restriction de la législation interne de l'État requis au recouvrement de la créance fiscale de l'autre État. De nombreux États peuvent toutefois souhaiter autoriser l'assistance en matière de recouvrement de l'impôt lorsqu'une créance fiscale peut être recouvrée dans l'État requérant nonobstant l'existence de droits de recours même si la législation de l'État requis empêche le recouvrement dans ce cas. Les États qui le souhaitent peuvent modifier le paragraphe 3 de la manière suivante :

> Lorsqu'une créance fiscale d'un État contractant qui est recouvrable en vertu des lois de cet État et est due par une personne qui, à cette date, ne peut, en vertu de ces lois, empêcher son recouvrement, cette créance fiscale est, à la demande des autorités compétentes de cet État, acceptée en vue de son recouvrement par les autorités compétentes de l'autre État contractant. Cette créance fiscale est recouvrée par cet autre État conformément aux dispositions de sa législation applicable en matière de recouvrement de ses propres impôts comme si la créance en question était une créance fiscale de cet autre État remplissant les conditions autorisant cet autre État à faire une demande conformément à ce paragraphe.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

17. Le paragraphe 3 réglemente aussi la manière dont la créance fiscale de l'État requérant doit être recouvrée par l'État requis. Sauf en ce qui concerne les délais de prescription et les priorités (voir les Commentaires sur le paragraphe 5), l'État requis est obligé de recouvrer la créance fiscale de l'État requérant comme s'il s'agissait de sa propre créance fiscale même si à ce moment il n'a pas besoin d'entreprendre des actions de recouvrement vis-à-vis de ce contribuable pour son propre compte. Comme on l'a déjà indiqué, les mots « conformément aux dispositions de sa législation applicable en matière de recouvrement de ses propres impôts » ont pour effet de limiter l'assistance en matière de recouvrement aux créances pour lesquelles il n'existe plus d'autres droits de recours si, en vertu de la législation interne de l'État requis, le recouvrement des créances fiscales de cet État n'est pas autorisé tant qu'il existe encore de tels droits.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

18. Il peut arriver qu'une demande concerne un impôt qui n'existe pas dans l'État requis. L'État requérant doit alors indiquer, le cas échéant, la nature de la créance fiscale, les éléments qui la composent, la date d'expiration de la créance et l'actif à partir duquel elle peut être recouvrée. L'État requis suivra

alors la procédure applicable aux créances concernant l'un de ses propres impôts similaire à celui de l'État requérant ou toute autre procédure appropriée s'il n'existe pas d'impôt similaire.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 4

19. Afin de préserver le droit, pour un État contractant, de recouvrer l'impôt, ce paragraphe lui permet de demander à l'autre État de prendre des mesures conservatoires même s'il ne peut pas encore demander une assistance en matière de recouvrement, par exemple lorsque la créance ne peut pas encore être recouvrée ou lorsque le débiteur a encore le droit d'empêcher son recouvrement. Ce paragraphe ne devrait être inclus que dans les conventions entre États qui ont la possibilité de prendre des mesures conservatoires en vertu de leur propre législation. Par ailleurs, les États qui considèrent qu'il n'y a pas lieu de prendre des mesures conservatoires au titre d'impôts dus à un autre État peuvent décider de ne pas inclure le paragraphe dans leurs conventions ou d'en limiter le champ d'application. Dans certains États, les mesures conservatoires sont désignées sous le nom de « mesures intérimaires » et ces États peuvent, s'ils le souhaitent, ajouter ces mots au paragraphe pour clarifier son champ d'application dans le cadre de leur propre terminologie.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

20. On peut citer comme exemple de mesures auxquelles le paragraphe s'applique la saisie ou le gel d'actifs avant un jugement définitif garantissant que ces actifs seront encore disponibles lorsque le recouvrement pourra avoir lieu par la suite. Les conditions requises pour l'adoption de mesures conservatoires peuvent varier d'un État à l'autre mais dans tous les cas, le montant de la créance fiscale devrait être déterminé au préalable, même si ce n'est que provisoirement ou partiellement. Une demande de mesures conservatoires concernant une créance fiscale particulière ne peut être formulée à moins que l'État requérant n'ait lui-même la possibilité de prendre de telles mesures concernant cette créance (voir les Commentaires sur le paragraphe 8).

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

21. Lorsqu'il formule une demande de mesures conservatoires, l'État requérant doit indiquer à chaque fois à quel stade en est le processus de cotisation ou de recouvrement. L'État requis devra ensuite examiner si, dans un tel cas, ses lois et sa pratique administrative lui permettent de prendre des mesures conservatoires.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 5

22. Le paragraphe 5 stipule tout d'abord que les délais de prescription de l'État requis, c'est-à-dire les délais au-delà desquels une créance fiscale ne peut être recouvrée ou collectée, ne doivent pas s'appliquer à une créance fiscale au titre de laquelle l'autre État a présenté une demande en application du paragraphe 3 ou 4. Comme le paragraphe 3 se réfère aux créances fiscales qui peuvent être recouvrées dans l'État requérant et le paragraphe 4 aux créances fiscales au titre desquelles l'État requérant peut prendre des mesures conservatoires, il s'ensuit que seuls les délais de l'État requérant sont applicables.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

23. Par conséquent, tant qu'une créance fiscale peut encore être recouvrée (paragraphe 3) ou donner lieu à des mesures conservatoires (paragraphe 4) dans l'État requérant, aucune objection fondée sur les délais de prescription prévus par les lois de l'État requis ne peut être opposée à l'application du paragraphe 3 ou 4 à cette créance fiscale. Les États qui ne peuvent accepter de ne pas tenir compte de leurs propres délais devraient modifier le paragraphe 5 en conséquence.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

24. Les États contractants peuvent convenir qu'après un certain délai, l'obligation d'apporter une assistance en matière de recouvrement de la créance fiscale n'existe plus. La période devrait courir à compter de la date de l'instrument initial permettant le recouvrement. Dans certains États, la législation requiert le renouvellement de l'instrument permettant la mise en recouvrement, auquel cas le premier instrument est celui qui doit être pris en compte pour la détermination du délai au-delà duquel l'obligation de fournir une assistance prend fin.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

25. Le paragraphe 5 prévoit par ailleurs que les dispositions en vertu desquelles l'État requis (première phrase) et l'État requérant (deuxième phrase) doivent donner à leurs propres créances fiscales la priorité sur celles d'autres créanciers ne doivent pas s'appliquer à une créance fiscale pour laquelle une demande a déjà été formulée en vertu du paragraphe 3 ou 4. De telles dispositions sont souvent incluses dans la législation nationale afin de faire en sorte que les autorités fiscales puissent collecter des impôts dans toute la mesure du possible.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

26. La disposition selon laquelle les règles de l'État requis prévoyant des privilèges ne s'appliquent pas aux créances fiscales de l'autre État pour

lesquelles une demande d'assistance a été présentée est valable même si l'État requis doit traiter en général cette créance comme s'il s'agissait de sa propre créance fiscale en vertu des paragraphes 3 et 4. Les États qui souhaitent stipuler que les créances fiscales de l'autre État doivent avoir le même privilège que celui qui est applicable à leurs propres créances fiscales sont libres d'amender le paragraphe en supprimant les mots « et la priorité » dans la première phrase.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

27. Les mots « en raison de sa nature en tant que telle », qui apparaissent à la fin de la première phrase, indiquent que les délais et les règles de priorité de l'État requis auxquels le paragraphe s'applique sont seulement celles qui sont spécifiques aux impôts non payés. Par conséquent, le paragraphe n'empêche pas l'application de règles générales concernant les délais ou les priorités qui s'appliqueraient à toutes les dettes (par exemple, les règles accordant la priorité à une créance en raison du fait qu'elle a pris naissance ou qu'elle a été enregistrée avant une autre).

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 6

28. Ce paragraphe prévoit qu'aucune objection juridique ou administrative concernant l'existence, la validité ou le montant d'une créance fiscale de l'État requérant ne sera examinée par les tribunaux et les instances administratives de l'État requis. Par conséquent, aucune procédure juridique ou administrative, telle qu'une demande de contrôle judiciaire, ne sera engagée dans l'État requis en ce qui concerne ces questions. Le principal objet de ces dispositions est d'éviter qu'il soit demandé aux organismes administratifs ou judiciaires de l'État requis de prendre des décisions sur la question de savoir si une somme est due en totalité ou en partie en vertu de la législation interne de l'autre État. Les États auxquels ce paragraphe pourrait occasionner des difficultés constitutionnelles ou législatives peuvent le modifier ou l'omettre dans le cadre de négociations bilatérales.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 7

29. Ce paragraphe prévoit que si, après qu'une demande a été formulée en vertu du paragraphe 3 ou 4, les conditions en vigueur au moment où cette demande a été effectuée cessent de s'appliquer (par exemple parce qu'une créance fiscale cesse d'être recouvrable dans l'État requérant) l'État qui a fait la demande doit notifier promptement à l'autre État ce changement de situation. À la suite de la réception de cette notification, l'État requis a la possibilité de demander à l'État requérant la suspension ou le retrait de la

demande. Si la demande est suspendue, la suspension doit s'appliquer jusqu'à ce que l'État qui a formulé la demande informe l'autre État que les conditions nécessaires pour formuler une demande concernant la créance en question sont à nouveau réunies ou qu'il retire sa demande.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 8

30. Ce paragraphe comporte certaines limites aux obligations imposées à l'État qui reçoit une demande d'assistance.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

31. L'État requis est libre de refuser d'apporter son assistance dans les cas mentionnés dans le paragraphe. Si toutefois il accorde son assistance dans ces cas, celle-ci reste dans le cadre de l'article et on ne pourra faire valoir que cet État a manqué aux dispositions de l'article.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

32. En premier lieu, le paragraphe précise qu'un État contractant n'est pas tenu d'aller au-delà de sa propre législation interne et de sa pratique administrative ou de celles de l'autre État dans l'accomplissement des obligations découlant de l'article. Par conséquent, si l'État requérant n'a pas dans le cadre national le pouvoir de prendre des mesures conservatoires, l'État requis peut refuser de prendre ces mesures pour le compte de l'État requérant. De même, si la saisie d'actifs en vue d'assurer le recouvrement d'une créance fiscale n'est pas autorisée dans l'État requis, cet État n'est pas obligé d'y procéder lorsqu'il apporte son assistance en matière de recouvrement de l'impôt en vertu des dispositions de cet article. Cependant, les types de mesures administratives autorisées pour le recouvrement de l'impôt dans l'État requis doivent être utilisées, même si elles sont invoquées uniquement pour apporter une assistance dans le recouvrement des impôts dus à l'État requérant.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

33. Comme le stipule le paragraphe 5, les délais de prescription en vigueur dans un État contractant ne s'appliquent pas à une créance fiscale au titre de laquelle l'autre État a demandé une assistance. L'alinéa *a*) n'a pas pour objet de faire obstacle à ce principe. L'octroi d'une assistance concernant une créance fiscale après l'expiration des délais en vigueur dans l'État requis ne sera donc pas considéré comme contraire à la législation et à la pratique administrative de cet État contractant ou de l'autre dans le cas où les délais applicables à cette créance n'ont pas expiré dans l'État requérant.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

34. L'alinéa *b*) inclut une limite à l'adoption de mesures contraires à l'ordre public. Comme c'est le cas en vertu de l'article 26 (voir le paragraphe 19 des Commentaires sur l'article 26), il a été jugé nécessaire de fixer une limite concernant l'assistance qui risquerait d'affecter les intérêts vitaux de l'État lui-même.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

35. En vertu de l'alinéa *c*), un État contractant n'est pas tenu de donner suite à la demande si l'autre État n'a pas pris toutes les mesures raisonnables de recouvrement ou les mesures conservatoires, selon le cas, qui sont à sa disposition en vertu de sa législation ou de sa pratique administrative.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

36. Enfin, en vertu de l'alinéa *d*), l'État requis peut également rejeter la demande pour des raisons pratiques, par exemple si les coûts qu'elle entraînerait pour le recouvrement d'une créance fiscale de l'État requérant excédaient le montant de cette créance.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

37. Certains États souhaiteront peut-être ajouter au paragraphe une autre limitation qui figure déjà dans la *Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale* du Conseil de l'Europe et de l'OCDE qui permettrait à un État de ne pas fournir d'assistance s'il considère que l'imposition au titre de laquelle l'assistance est demandée est contraire aux principes d'imposition généralement admis.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Les Commentaires sur l'article 27 ont remplacé les précédents Commentaires sur l'article 27 le 28 janvier 2003 lorsque le précédent article 27 (Membres des missions diplomatiques et postes consulaires) a été renuméroté article 28 (voir historique des Commentaires sur l'article 28) et un nouvel article 27 (Assistance en matière de recouvrement de l'impôt) a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. L'addition de l'article 27 a également nécessité le renumérotage des articles 28, 29 et 30 en articles 29, 30 et 31 (voir historique des Commentaires sur ces articles).

Paragraphe 1 : Remplacé le 28 janvier 2003 quand le paragraphe 1 a été renuméroté paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 28 (voir historique du paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 28) et un nouveau paragraphe 1 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 2 : Remplacé le 28 janvier 2003 quand le paragraphe 2 a été renuméroté paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 28 (voir historique du paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 28) et un nouveau paragraphe 2 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 3 : Remplacé le 28 janvier 2003 quand le paragraphe 3 a été renuméroté paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 28 (voir historique du paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 28) et un nouveau paragraphe 3 et le titre qui le précède ont été ajoutés par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 4 : Remplacé le 28 janvier 2003 quand le paragraphe 4 a été renuméroté paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 28 (voir historique du paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 28) et un nouveau paragraphe 4 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 5 : Remplacé le 28 janvier 2003 quand le paragraphe 5 a été renuméroté paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 28 (voir historique du paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 28) et un nouveau paragraphe 5 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 6 : Remplacé le 28 janvier 2003 quand le paragraphe 6 a été renuméroté paragraphe 6 des Commentaires sur l'article 28 (voir historique du paragraphe 6 des Commentaires sur l'article 28) et un nouveau paragraphe 6 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 7 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 8 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 9 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 10 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 11 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 12 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

> « 12. De même, certains États contractants peuvent souhaiter limiter les catégories d'impôts auxquelles s'appliqueront les dispositions de l'article ou clarifier le champ d'application de ces dispositions en incluant dans la définition une liste détaillée des impôts. Les États qui le souhaitent sont libres d'adopter bilatéralement la définition suivante :
>
> > Le terme « créance fiscale », tel qu'il est utilisé dans cet article, désigne une somme due au titre des impôts suivants prélevés par les États contractants, ainsi que les intérêts, les pénalités administratives correspondantes et les coûts de recouvrement ou de conservation liés à ces impôts :
> >
> > *a)* (dans l'État A) : …
> >
> > *b)* (dans l'État B) : … »

Le paragraphe 12 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 13 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 14 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 15 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 16 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 17 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 18 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 19 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 20 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 21 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 22 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 23 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 24 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 25 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 26 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 27 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 28 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 29 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 30 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 31 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 32 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 33 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 34 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 35 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 36 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 37 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 28 CONCERNANT LES MEMBRES DES MISSIONS DIPLOMATIQUES ET POSTES CONSULAIRES

1. Cette clause a pour but de donner aux membres des missions diplomatiques et postes consulaires la garantie qu'en vertu des dispositions d'une convention de double imposition, ils bénéficieront d'un traitement au moins aussi favorable que celui auquel ils ont droit conformément au droit international ou à des accords internationaux particuliers.

(Renuméroté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

2. L'application simultanée des clauses d'une convention de double imposition et des privilèges diplomatiques et consulaires conférés en vertu des règles générales du droit international ou d'un accord international particulier peut, dans certaines circonstances, avoir pour résultat de dispenser les intéressés, dans les deux États contractants, de l'impôt qu'ils auraient dû autrement acquitter. On peut, à titre d'exemple, prendre le cas d'un agent diplomatique accrédité par l'État A auprès de l'État B et qui perçoit des redevances ou des dividendes ayant leur source dans l'État A ; conformément au droit international, il ne sera pas soumis à l'impôt dans l'État B au titre de ces revenus et il peut également, en tant que résident de l'État B, en vertu de dispositions de la convention bilatérale conclue entre les deux États, avoir droit à une exonération ou à une réduction de l'impôt sur le revenu perçu par l'État A. Afin d'éviter des dégrèvements d'impôts qu'ils n'avaient pas l'intention d'accorder, les États contractants ont la faculté d'adopter bilatéralement une disposition additionnelle qui pourrait être rédigée dans les termes suivants :

> Dans la mesure où, en raison des privilèges fiscaux dont bénéficient les membres des missions diplomatiques et postes consulaires, en vertu des règles générales du droit international ou aux termes des dispositions d'accords internationaux particuliers, le revenu ou la fortune ne sont pas imposables dans l'État accréditaire, le droit d'imposition est réservé à l'État accréditant.

(Renuméroté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

3. Dans de nombreux pays membres de l'OCDE, la législation interne dispose que les membres des missions diplomatiques et postes consulaires, lorsqu'ils se trouvent à l'étranger, sont, du point de vue fiscal, considérés comme des résidents de l'État qui les accrédite. Une nouvelle étape peut être franchie dans les relations bilatérales entre pays membres dont le droit interne comporte des dispositions de ce genre par l'inclusion dans la Convention de règles spécifiques précisant qu'aux fins de la Convention, l'État accréditant est l'État de résidence des membres des missions diplomatiques

et des postes consulaires des États contractants. La clause spéciale que l'on propose pourrait être rédigée sous la forme suivante :

> Nonobstant les dispositions de l'article 4, toute personne physique qui est membre d'une mission diplomatique ou d'un poste consulaire d'un État contractant qui est situé dans l'autre État contractant ou dans un État tiers est considérée, aux fins de la Convention, comme un résident de l'État accréditant, à condition :
>
> *a)* que, conformément au droit international, elle ne soit pas assujettie à l'impôt dans l'État accréditaire pour les revenus de sources extérieures à cet État ou pour la fortune située en dehors de cet État, et
>
> *b)* qu'elle soit soumise dans l'État accréditant aux mêmes obligations, en matière d'impôts sur l'ensemble de son revenu ou de sa fortune, que les résidents de cet État.

(Renuméroté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

4. En vertu du paragraphe 1 de l'article 4, les membres des missions diplomatiques et postes consulaires d'un État tiers accrédités auprès d'un État contractant ne sont pas considérés comme des résidents de l'État accréditaire s'ils ne sont soumis dans cet État qu'à une imposition limitée (voir le paragraphe 8.1 des Commentaires sur l'article 4). Cette observation est également valable pour les organisations internationales établies dans un État contractant et pour leurs fonctionnaires, car ils bénéficient en général de certains privilèges fiscaux, soit en vertu de la convention ou du traité instituant l'organisation, soit en vertu d'un traité spécial conclu entre l'organisation et l'État où elle est établie. Les États contractants qui souhaiteraient régler expressément ces cas ou qui voudraient prévenir des avantages fiscaux inopportuns peuvent ajouter la clause suivante à cet article :

> La Convention ne s'applique pas aux organisations internationales, à leurs organes ou à leurs fonctionnaires, ni aux personnes qui sont membres d'une mission diplomatique ou d'un poste consulaire d'un État tiers, lorsqu'ils se trouvent sur le territoire d'un État contractant et ne sont pas traités comme des résidents dans l'un ou l'autre État contractant en matière d'impôts sur le revenu ou sur la fortune.

En d'autres termes, les organisations internationales, leurs organes ou leurs fonctionnaires qui ne sont imposables dans un État contractant qu'en raison de leur revenu de sources situées dans cet État, ne devront pas bénéficier de la Convention.

(Renuméroté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

5. Bien que les fonctionnaires consulaires honoraires ne puissent tirer des dispositions de cet article les privilèges auxquels ils n'ont pas droit en vertu des règles générales du droit international (il n'existe ordinairement d'exonération fiscale que pour les paiements que les consuls honoraires reçoivent afin de couvrir les dépenses qu'ils engagent pour le compte de l'État accréditant), les États contractants ont la faculté d'exclure expressément, par accord bilatéral, les fonctionnaires consulaires honoraires de l'application de l'article.

(Renuméroté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

6. *(Supprimé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)*

HISTORIQUE

Les Commentaires sur l'article 28 correspondent aux Commentaires sur l'article 27 tels qu'ils se lisaient avant le 28 janvier 2003. Le précédent article 28 (Extension territoriale) a été renuméroté article 29 (voir historique des Commentaires sur l'article 29) et l'article 27 a été renuméroté article 28 suite à l'ajout d'un nouvel article 27 (Assistance en matière de recouvrement de l'impôt) par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Titre : Amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le titre se lisait comme suit :

> « COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 27 CONCERNANT LES PRIVILÈGES DIPLOMATIQUES ET CONSULAIRES »

Paragraphe 1 : Correspond au paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 27 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. A cette date, le paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 28 a été renuméroté paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 29 (voir historique du paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 29) et le paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 27 a été renuméroté paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 28 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Le paragraphe 1 a été amendé le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Cette clause a pour but de donner aux agents diplomatiques ou fonctionnaires consulaires la garantie qu'en vertu des dispositions d'une convention de double imposition, ils bénéficieront d'un traitement au moins aussi favorable que celui auquel ils ont droit conformément au droit international ou à des accords internationaux particuliers. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Cette clause a pour but de donner aux fonctionnaires diplomatiques ou consulaires la garantie qu'en vertu des dispositions d'une Convention de double

imposition, ils bénéficieront d'un traitement au moins aussi favorable que celui auquel ils ont droit conformément au droit international ou à des accords internationaux particuliers. »

Paragraphe 2 : Correspond au paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 27 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. A cette date, le paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 28 a été renuméroté paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 29 (voir historique du paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 29) et le paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 27 a été renuméroté paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 28 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Le paragraphe 2 a été amendé le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. L'application simultanée des clauses d'une convention de double imposition et des privilèges diplomatiques et consulaires conférés en vertu des règles générales du droit des gens ou d'un accord international particulier peut, dans certaines circonstances, avoir pour résultat de dispenser les intéressés, dans les deux États contractants, de l'impôt qu'ils auraient dû autrement acquitter. On peut, à titre d'exemple, prendre le cas d'un agent diplomatique accrédité par l'État A auprès de l'État B et qui perçoit des redevances ou des dividendes ayant leur source dans l'État A ; conformément au droit international, il ne sera pas soumis à l'impôt dans l'État B au titre de ces revenus et il peut également, en tant que résident de l'État B, en vertu de dispositions de la convention bilatérale conclue entre les deux États, avoir droit à une exonération ou à une réduction de l'impôt sur le revenu perçu par l'État A. Afin d'éviter des dégrèvements d'impôts qu'ils n'avaient pas l'intention d'accorder, les États contractants ont la faculté d'adopter bilatéralement une disposition additionnelle qui pourrait être rédigée dans les termes suivants :

« Dans la mesure où, en raison des privilèges fiscaux dont bénéficient les agents diplomatiques ou fonctionnaires consulaires, en vertu des règles générales du droit des gens ou aux termes des dispositions d'accords internationaux particuliers, le revenu ou la fortune ne sont pas imposables dans l'État accréditaire, le droit d'imposition est réservé à l'État accréditant. » »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. L'application simultanée des clauses d'une Convention sur la double imposition et des privilèges diplomatiques et consulaires conférés en vertu des règles générales du droit des gens ou d'un accord international particulier peut, dans certaines circonstances, avoir pour résultat de dispenser les intéressés, dans les deux États Contractants, de l'impôt qu'ils auraient dû autrement acquitter. On peut, à titre d'exemple, prendre le cas d'un fonctionnaire diplomatique accrédité par l'État A auprès de l'État B et qui perçoit des redevances ou des dividendes ayant leur source dans l'État A ; conformément au droit international, il ne sera pas soumis à l'impôt dans l'État B au titre de ces revenus et il peut également, en tant que résident de l'État B, en vertu de dispositions de la Convention bilatérale conclue entre les deux États, avoir droit à une exonération ou à une réduction de l'impôt sur le revenu perçu par l'État A. Afin d'éviter des dégrèvements d'impôts qu'ils n'avaient pas l'intention d'accorder, les États Contractants devraient avoir la

faculté d'adopter bilatéralement une disposition additionnelle qui pourrait être rédigée dans les termes suivants :

> « Dans la mesure où, en raison des privilèges fiscaux dont bénéficient les fonctionnaires diplomatiques ou consulaires, en vertu des règles générales du droit des gens ou aux termes des dispositions d'accords internationaux particuliers, le revenu ou la fortune ne sont pas imposables dans l'État accréditaire, le droit d'imposition est réservé à l'État accréditant. »

Il faut noter toutefois, que, même dans cette clause additionnelle, l'État accréditant conserve toujours, d'après les règles énoncées à l'article 19 concernant l'imposition des rémunérations des fonctions publiques, le droit d'imposer les traitements et autres émoluments versés aux fonctionnaires diplomatiques et consulaires en tant que tels. »

Paragraphe 3 : Correspond au paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 27 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. A cette date, le paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 27 a été renuméroté paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 28 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Dans de nombreux pays membres de l'OCDE, la législation interne dispose que les agents diplomatiques et fonctionnaires consulaires, lorsqu'ils se trouvent à l'étranger, sont, du point de vue fiscal, considérés comme des résidents de l'État qui les accrédite. Une nouvelle étape peut être franchie dans les relations bilatérales entre pays membres dont le droit interne comporte des dispositions de ce genre par l'inclusion dans la Convention de règles spécifiques précisant qu'aux fins de la Convention, l'État accréditant est l'État de résidence des membres des missions diplomatiques et des postes consulaires des États contractants. La clause spéciale que l'on propose pourrait être rédigée sous la forme suivante :
>
> > « Nonobstant les dispositions de l'article 4, toute personne physique qui est membre d'une mission diplomatique, d'un poste consulaire ou d'une délégation permanente d'un État contractant qui est situé dans l'autre État contractant ou dans un État tiers est considérée, aux fins de la Convention, comme un résident de l'État accréditant, à condition :
> >
> > *a)* que, conformément au droit des gens, elle ne soit pas assujettie à l'impôt dans l'État accréditaire pour les revenus de sources extérieures à cet État ou pour la fortune située en dehors de cet État, et
> >
> > *b)* qu'elle soit soumise dans l'État accréditant aux mêmes obligations, en matière d'impôts sur l'ensemble de son revenu ou de sa fortune, que les résidents de cet État. » »

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Dans de nombreux pays Membres la législation interne dispose que les fonctionnaires diplomatiques et consulaires, lorsqu'ils se trouvent à l'étranger, sont, du point de vue fiscal, réputés être résidents de l'État qui les accrédite. Une nouvelle étape peut être franchie dans les relations bilatérales entre pays Membres dont le droit interne comporte des dispositions de ce genre par l'inclusion dans la Convention de règles spécifiques précisant qu'aux fins de la Convention, l'État

accréditant est l'État de résidence des membres des missions diplomatiques et consulaires des États contractants. La clause spéciale que l'on propose pourrait être rédigée sous la forme suivante :

> « Aux fins de la présente Convention, les membres d'une mission diplomatique ou consulaire d'un État Contractant accréditée dans l'autre État Contractant ou dans un État tiers qui sont ressortissants de l'État accréditant, sont réputés être résidents de l'État accréditant s'ils y sont soumis aux mêmes obligations, en matière d'impôts sur le revenu et sur le capital, que les résidents dudit État. » »

Paragraphe 4 : Correspond au paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 27 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. A cette date, le paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 27 a été renuméroté paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 28 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Le paragraphe 4 a été amendé le 31 mars 1994 par le rapport intitulé « La mise à jour 1994 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 31 mars 1994. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 31 mars 1994, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. En vertu du paragraphe 1 de l'article 4, les agents diplomatiques et les fonctionnaires consulaires d'un État tiers accrédités auprès d'un État contractant, ne sont pas considérés comme des résidents de l'État accréditaire s'ils ne sont soumis dans cet État qu'à une imposition limitée (*cf.* paragraphe 8 des Commentaires sur l'article 4). Cette observation est également valable pour les organisations internationales établies dans un État contractant et pour leurs fonctionnaires, car ils bénéficient en général de certains privilèges fiscaux, soit en vertu de la convention ou du traité instituant l'organisation, soit en vertu d'un traité spécial conclu entre l'organisation et l'État où elle est établie. Les États contractants qui souhaiteraient régler expressément ces cas ou qui voudraient prévenir des avantages fiscaux inopportuns peuvent ajouter la clause suivante à cet article :
>
> > « La Convention ne s'applique pas aux organisations internationales, à leurs organes ou à leurs fonctionnaires, ni aux personnes qui sont membres d'une mission diplomatique, d'un poste consulaire ou d'une délégation permanente d'un État tiers, lorsqu'ils se trouvent sur le territoire d'un État contractant et ne sont pas traités comme des résidents dans l'un ou l'autre État contractant en matière d'impôts sur le revenu ou sur la fortune. »
>
> En d'autres termes, les organisations internationales, leurs organes ou leurs fonctionnaires qui ne sont imposables dans un État contractant qu'en raison de leur revenu de sources situées dans cet État, ne devront pas bénéficier de la Convention. »

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. En ce qui concerne les fonctionnaires diplomatiques et consulaires d'un État tiers accrédités auprès d'un État Contractant, la règle proposée au paragraphe précédent a pour résultat de les exclure du bénéfice des Conventions de double imposition conclues par l'État accréditaire. Cette solution s'impose d'autant plus que, pour cette catégorie de personnes, la question de la double imposition ne se pose pas normalement, puisque dans l'État accréditaire ces fonctionnaires ont droit aux privilèges fiscaux accordés en vertu des règles générales du droit des gens. Cette dernière observation est également valable pour les fonctionnaires des organisations intergouvernementales établies dans un État Membre, car ils

bénéficient en général de certains privilèges fiscaux, soit en vertu de la Convention ou du traité instituant l'organisation, soit en vertu d'un traité international spécial conclu entre l'organisation et le pays où elle est établie.

En vue de prévenir des avantages fiscaux inopportuns, la clause suivante pourrait être ajoutée au présent article par accord bilatéral :

« La présente Convention ne s'applique pas aux Organisations internationales, à leurs organes ou à leurs fonctionnaires, ni aux personnes qui sont membres d'une mission diplomatique ou consulaire d'un État tiers, lorsqu'ils se trouvent sur le territoire d'un État Contractant et ne sont pas traités comme des résidents dans l'un ou l'autre État Contractant en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. » »

Paragraphe 5 : Correspond au paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 27 du Modèle de Convention de 1977. A cette date, le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 27 a été renuméroté paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 28 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Le paragraphe 5 a été amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. Bien que les agents consulaires honoraires ne puissent tirer des dispositions de cet article les privilèges auxquels ils n'ont pas droit en vertu des règles générales du droit des gens (il n'existe ordinairement d'exonération fiscale que pour les paiements que les consuls honoraires reçoivent afin de couvrir les dépenses qu'ils engagent pour le compte de l'État accréditeur), les États Contractants devront avoir la faculté d'exclure expressément, par accord bilatéral, les agents consulaires honoraires de l'application de l'article. »

Paragraphe 6 : Correspond au paragraphe 6 des Commentaires sur l'article 27 tel qu'il se lisait le 28 janvier 2003. A cette date, le paragraphe 6 des Commentaires sur l'article 27 a été renuméroté paragraphe 6 des Commentaires sur l'article 28 et supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 21 septembre 1995 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 6 des Commentaires sur l'article 27 se lisait comme suit :

« 6. La *Belgique* et la *France* estiment que les personnes qui ne sont pas assujetties à une imposition générale (assujettissement intégral à l'impôt) ou qui ne supportent pas sur la partie imposable de leur revenu un impôt dont le pourcentage correspond à celui auquel serait assujetti leur revenu total s'il n'était pas partiellement exonéré, ne doivent pas être considérées comme des résidents. La France peut ajouter après les mots « sources situées dans cet État », dans le dernière phrase du paragraphe 4 ci-dessus, les termes « , ou qui ne sont pas assujettis dans un État contractant aux mêmes obligations en matière d'impôt sur le revenu ou sur la fortune que les résidents de cet État, ». »

Le paragraphe 6 a été amendé le 21 septembre 1995, en ajoutant la dernière phrase et en supprimant les Pays-Bas de la liste des pays faisant cette réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 1995 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 21 septembre 1995. Après le 23 juillet 1992 et jusqu'au 21 septembre 1995, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. La *Belgique*, la *France*,et les *Pays-Bas* estiment que les personnes qui ne sont pas assujetties à une imposition générale (assujettissement intégral à l'impôt) ou qui ne supportent pas sur la partie imposable de leur revenu un impôt dont le

pourcentage correspond à celui auquel serait assujetti leur revenu total s'il n'était pas partiellement exonéré, ne doivent pas être considérées comme des résidents. »

Le paragraphe 6 a été antérieurement amendé le 23 juillet 1992, en supprimant la Suisse de la liste des pays faisant cette observation, par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 23 juillet 1992, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. La *Belgique*, la *France*, les *Pays-Bas* et la *Suisse* estiment que les personnes qui ne sont pas assujetties à une imposition générale (assujettissement intégral à l'impôt) ou qui ne supportent pas sur la partie imposable de leur revenu un impôt dont le pourcentage correspond à celui auquel serait assujetti leur revenu total s'il n'était pas partiellement exonéré, ne doivent pas être considérées comme des résidents. »

Le paragraphe 6 et le titre qui le précédait ont été ajoutés à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 29 CONCERNANT L'EXTENSION TERRITORIALE DE LA CONVENTION

1. Certaines conventions de double imposition précisent les territoires auxquels elles s'appliquent ; certaines d'entre elles prévoient, en outre, que leurs dispositions peuvent être étendues à d'autres territoires et précisent les conditions dans lesquelles cette extension est réalisée. Une clause de cette nature présente un intérêt particulier pour les États qui possèdent des territoires outre-mer ou qui assument les relations internationales d'autres États ou territoires dans la mesure surtout où elle prévoit que l'extension peut prendre effet par l'échange de notes diplomatiques. Elle présente également de l'intérêt lorsqu'il s'agit d'étendre les dispositions de la Convention à une partie du territoire d'un État contractant à laquelle, en vertu d'une disposition spéciale, la Convention ne s'appliquait pas. L'article prévoyant que l'extension peut prendre effet selon toute autre procédure conforme aux dispositions constitutionnelles des États, comporte une rédaction acceptable à cet égard par tous les pays membres de l'OCDE qu'intéresse la disposition dont il s'agit. La seule condition préalable pour que puisse être envisagée l'extension d'une convention à d'autres États ou territoires est que ceux ci perçoivent des impôts de nature analogue à ceux auxquels s'applique la Convention.

(Renuméroté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

2. L'article prévoit que la Convention peut être étendue dans sa totalité ou avec les modifications qui s'avéreraient nécessaires, que l'extension prend effet à partir de la date et dans les conditions fixées d'un commun accord entre les États contractants et, enfin, que lorsque la Convention sera dénoncée par l'un des États contractants, elle cessera également de s'appliquer à tout État ou territoire auquel elle a été étendue, à moins que les États contractants n'en soient convenus autrement.

(Renuméroté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

3. *(Renuméroté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)*

4. *(Renuméroté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)*

5. *(Renuméroté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)*

HISTORIQUE

Les Commentaires sur l'article 29 correspondent aux Commentaires sur l'article 28 tels qu'ils se lisaient avant le 28 janvier 2003. Le précédent article 29 (Entrée en vigueur) a été renuméroté article 30 (voir historique des Commentaires sur l'article 30) et l'article 28 a été renuméroté article 29 suite à l'ajout d'un nouvel article 27 (Assistance en matière de recouvrement de l'impôt) par le rapport intitulé « La mise à

jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 1 : Correspond au paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 28 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. A cette date, le paragraphe 1 des Commentaires sur les articles 29 et 30 a été renuméroté paragraphe 1 des Commentaires sur les articles 30 et 31 (voir historique du paragraphe 1 des Commentaires sur les articles 30 et 31) et le paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 28 a été renuméroté paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 29 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Le paragraphe 1 a été amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Certaines Conventions de double imposition précisent les territoires auxquels elles s'appliquent; certaines d'entre elles prévoient, en outre, que leurs dispositions peuvent être étendues à d'autres territoires et précisent les conditions dans lesquelles cette extension est réalisée. Une clause de cette nature présente un intérêt particulier pour les États qui possèdent des territoires outre-mer ou qui assument les relations internationales d'autres États ou territoires dans la mesure surtout où elle prévoit que l'extension peut prendre effet par l'échange de notes diplomatiques. Elle présente également de l'intérêt lorsqu'il s'agit d'étendre les dispositions de la Convention à une partie du territoire d'un État contractant à laquelle, en vertu d'une disposition spéciale, la Convention ne s'appliquait pas. L'article prévoyant que l'extension peut prendre effet selon toute autre procédure conforme aux dispositions constitutionnelles des États, comporte une rédaction acceptable à cet égard par tous les États Membres qu'intéresse la disposition dont il s'agit. La seule condition préalable pour que puisse être envisagée l'extension d'une Convention à d'autres États ou territoires est que ceux-ci perçoivent des impôts de caractère analogue à ceux auxquels s'applique la Convention. »

Paragraphe 2 : Correspond au paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 28 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. A cette date, le paragraphe 2 des Commentaires sur les articles 29 et 30 a été renuméroté paragraphe 2 des Commentaires sur les articles 30 et 31 (voir historique du paragraphe 2 des Commentaires sur les articles 30 et 31) et le paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 28 a été renuméroté paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 29 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Le paragraphe 2 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977.

Paragraphe 3 : Renuméroté paragraphe 3 des Commentaires sur les articles 30 et 31 (voir historique du paragraphe 3 des Commentaires sur les articles 30 et 31) par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 4 : Renuméroté paragraphe 4 des Commentaires sur les articles 30 et 31 (voir historique du paragraphe 4 des Commentaires sur les articles 30 et 31) par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 5 : Renuméroté paragraphe 5 des Commentaires sur les articles 30 et 31 (voir historique du paragraphe 5 des Commentaires sur les articles 30 et 31) par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

COMMENTAIRES SUR LES ARTICLES 30 ET 31 CONCERNANT L'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DÉNONCIATION DE LA CONVENTION

1. Ces dispositions, qui visent la procédure d'entrée en vigueur, de ratification, de dénonciation et de cessation d'application, sont rédigées en vue d'être incorporées dans des conventions bilatérales et correspondent aux règles ordinairement énoncées dans les accords internationaux.

(Renuméroté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

2. Il peut être nécessaire pour certains États contractants d'ajouter au premier paragraphe de l'article 30 une disposition visant à préciser quelles sont les autorités qui doivent donner leur accord à la ratification. D'autres États contractants peuvent convenir que l'article stipule que l'entrée en vigueur intervient après un échange de notes confirmant que les procédures nécessaires à cette entrée en vigueur ont été accomplies par chacun des États.

(Renuméroté et amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

3. Les États contractants sont libres de convenir que la Convention entrera en vigueur à l'expiration d'une période déterminée suivant l'échange des instruments de ratification ou la confirmation que les procédures nécessaires à cette entrée en vigueur ont été accomplies par chacun des États.

(Renuméroté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

4. Aucune règle n'a été établie au sujet de la date à laquelle les dispositions de la Convention devront s'appliquer ou cesser de s'appliquer, car ces règles dépendront dans une large mesure de la législation interne des États contractants intéressés. Certains États déterminent l'assiette de l'impôt sur le revenu acquis pendant l'année en cours, d'autres sur le revenu perçu au cours de l'année précédente ; enfin, d'autres États ont un exercice fiscal différent de l'année civile. En outre, dans certaines conventions, la date prévue pour l'application ou la cessation d'application est différente selon qu'il s'agit d'impôts perçus par retenue à la source ou d'impôts prélevés par voie de rôle.

(Renuméroté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

5. Comme il est souhaitable que la Convention reste en vigueur au moins pendant un certain temps, l'article concernant la dénonciation prévoit que le préavis de dénonciation ne peut être donné qu'à partir d'une certaine année qui doit être fixée d'un commun accord. Les États contractants sont libres de décider quelle est la première année au cours de laquelle le préavis peut être

donné ou même, s'ils le souhaitent, de convenir de ne pas fixer d'année du tout.

(Renuméroté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Les Commentaires sur les articles 30 et 31 correspondent aux Commentaires sur les articles 29 et 30 tels qu'ils se lisaient avant le 28 janvier 2003. Ces articles ont été renumérotés suite à l'ajout d'un nouvel article 27 (Assistance en matière de recouvrement de l'impôt) par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 1 : Correspond au paragraphe 1 des Commentaires sur les articles 29 et 30 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. A cette date, le paragraphe 1 des Commentaires sur les articles 29 et 30 a été renuméroté paragraphe 1 des Commentaires sur les articles 30 et 31 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Le paragraphe 1 a été amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Ces articles, qui visent la procédure d'entrée en vigueur, de ratification, de dénonciation et de cessation d'application, sont rédigés en vue d'être incorporés dans des Conventions bilatérales et correspondent aux règles ordinairement énoncées dans les accords internationaux. »

Paragraphe 2 : Correspond au paragraphe 2 des Commentaires sur les articles 29 et 30 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. A cette date, le paragraphe 2 des Commentaires sur les articles 29 et 30 a été renuméroté paragraphe 2 des Commentaires sur les articles 30 et 31, et a été amendé en remplaçant une référence à l'article 29 dans la première phrase, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Dans le Modèle de Convention de 1977 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Il peut être nécessaire pour certains États contractants d'ajouter au premier paragraphe de l'article 29 une disposition visant à préciser quelles sont les autorités qui doivent donner leur accord à la ratification. D'autres États contractants peuvent convenir que l'article stipule que l'entrée en vigueur intervient après un échange de notes confirmant que les procédures nécessaires à cette entrée en vigueur ont été accomplies par chacun des États. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Dans le cas de certains États contractants, des nécessités d'ordre constitutionnel peuvent conduire à ajouter au premier paragraphe de l'article concernant l'entrée en vigueur une disposition visant à préciser quelles sont les autorités qui doivent donner leur accord à la ratification. »

Paragraphe 3 : Correspond au paragraphe 3 des Commentaires sur les articles 29 et 30 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. A cette date, le paragraphe 3 des Commentaires sur les articles 29 et 30 a été renuméroté

paragraphe 3 des Commentaires sur les articles 30 et 31 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Le paragraphe 3 a été antérieurement remplacé à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Le paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 4 (voir historique du paragraphe 4) et un nouveau paragraphe 3 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977.

Paragraphe 4 : Correspond au paragraphe 4 des Commentaires sur les articles 29 et 30 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. A cette date, le paragraphe 4 des Commentaires sur les articles 29 et 30 a été renuméroté paragraphe 4 des Commentaires sur les articles 30 et 31 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Le paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 4 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 5 (voir historique du paragraphe 5) à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Au même moment, le paragraphe 3 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté paragraphe 4 du Modèle de Convention de 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Aucune règle n'a été établie au sujet de la date à laquelle les dispositions de la Convention devront entrer en vigueur ou cesser de s'appliquer, car ces règles dépendront dans une large mesure de la législation interne des États contractants intéressés. Certains États déterminent l'assiette de l'impôt sur le revenu acquis pendant l'année en cours, d'autres sur le revenu perçu au cours de l'année précédente; enfin, d'autres États ont un exercice fiscal différent de l'année civile. En outre, dans certaines Conventions, la date prévue pour l'entrée en vigueur ou la cessation d'application est différente selon qu'il s'agit d'impôts perçus par retenue à la source ou d'impôts prélevés par voie de rôle. »

Paragraphe 5 : Correspond au paragraphe 5 des Commentaires sur les articles 29 et 30 du Modèle de Convention de 1977 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003. A cette date, le paragraphe 5 des Commentaires sur les articles 29 et 30 a été renuméroté paragraphe 5 des Commentaires sur les articles 30 et 31 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Le paragraphe 5 du Modèle de Convention de 1977 correspondait au paragraphe 4 du Projet de Convention de 1963. Le paragraphe 4 du Projet de Convention de 1963 a été amendé et renuméroté à l'occasion de l'adoption du Modèle de Convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977. Dans le Projet de Convention de 1963 (adopté par le Conseil de l'OCDE le 30 juillet 1963) et jusqu'à l'adoption du Modèle de Convention de 1977, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. Comme il est souhaitable que la Convention reste en vigueur au moins pendant un certain temps, l'article concernant la dénonciation prévoit que le préavis de dénonciation ne peut être donné qu'à partir d'une certaine année qui doit être fixée d'un commun accord. Les États contractants sont libres de décider quelle est la première année au cours de laquelle le préavis peut être donné ou même, s'ils le souhaitent, de convenir de ne pas fixer d'année du tout. »

POSITIONS DES ÉCONOMIES NON MEMBRES SUR LE MODÈLE DE CONVENTION FISCALE

INTRODUCTION

1. Lorsqu'en 1991 le Comité des affaires fiscales a adopté le concept de Modèle de Convention fiscale actualisé périodiquement, il a également décidé que, compte tenu du fait que l'influence du Modèle de Convention fiscale s'était étendue bien au-delà de la sphère des pays membres de l'OCDE, le processus mis en œuvre pour la mise à jour du Modèle de Convention fiscale devrait être élargi afin de bénéficier de la contribution des économies non membres.

2. Conformément à cette décision, le Comité des affaires fiscales a décidé, en 1996, d'organiser des réunions annuelles permettant aux experts des pays membres et de certaines économies non membres de débattre des questions liées à la négociation, à l'application et à l'interprétation des conventions fiscales. Reconnaissant que les économies non membres ne seraient susceptibles de s'associer à l'actualisation du Modèle de Convention fiscale que si elles pouvaient conserver leur liberté d'exprimer leur désaccord par rapport à son contenu, le Comité a également décidé que ces économies devaient, comme les États membres, avoir la possibilité de déterminer les domaines dans lesquels elles ne sont pas en mesure de donner leur accord au texte d'un article ou à une interprétation donnée dans les Commentaires.

3. C'est ce qui a motivé l'inclusion dans le Modèle de Convention fiscale de la présente section, qui expose les positions d'un certain nombre d'économies non membres sur les articles du Modèle et sur les Commentaires y relatifs. Il est prévu que ce document fera l'objet d'une mise à jour périodique, comme le reste du Modèle de Convention fiscale, de manière à tenir compte de l'évolution des points de vue des économies participantes.

4. Ce document reflète les positions des économies suivantes sur le Modèle de Convention fiscale :

Afrique du Sud	Albanie	Argentine
Arménie	Azerbaïdjan	Biélorussie
Brésil	Bulgarie	Colombie
Côte d'Ivoire	Croatie	Émirats arabes unis
Gabon	Géorgie	Hong Kong, Chine
Inde	Indonésie	Kazakhstan
Lettonie	Lituanie	Malaisie
Maroc	Philippines	République populaire de Chine
République démocratique du Congo	Roumanie	Russie
Serbie	Singapour	Thaïlande
Tunisie	Ukraine	Vietnam

5. Si ces économies expriment généralement leur accord avec le texte des articles du Modèle de Convention fiscale et avec l'interprétation qui en est donnée dans les Commentaires, il subsiste pour chaque économie des points de désaccord. Pour chaque article du Modèle de Convention fiscale, les positions présentées dans cette section indiquent les points sur lesquels une économie est en désaccord avec le texte de l'article et les points sur lesquels elle est en désaccord avec une interprétation donnée dans les Commentaires relatifs à cet article[1]. Comme pour les observations et les réserves exprimées par les États membres, aucune référence n'est faite aux cas dans lesquels une économie souhaiterait compléter le texte d'un article par des dispositions qui ne sont pas en contradiction avec les dispositions de l'article, en particulier si ces dispositions sont présentées comme des solutions de rechange dans les Commentaires, ou souhaiterait avancer une interprétation qui n'est pas en contradiction avec les Commentaires y relatifs.

1 L'*Indonésie* et la *République populaire de Chine* souhaitent clarifier expressément que, lors de leurs négociations avec différents pays, elles ne seront pas liées par les positions incluses dans cette section.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 1 (PERSONNES VISÉES) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur l'article

1. Les *Philippines* se réservent le droit d'imposer leurs ressortissants en vertu de leur droit interne.

(Ajouté le 23 octobre 1997 ; voir HISTORIQUE)

2. Le *Brésil* se réserve le droit d'étendre le champ d'application de la Convention aux sociétés de personnes parce que ces dernières sont considérées comme des personnes morales en vertu de sa législation interne.

(Ajouté le 23 octobre 1997 ; voir HISTORIQUE)

Positions sur les Commentaires

3. La *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, l'*Inde*, le *Maroc* et la *Tunisie* ne partagent pas l'interprétation donnée aux paragraphes 5 et 6 des Commentaires sur l'article 1 (et, dans le cas de l'Inde, l'interprétation correspondante figurant au paragraphe 8.8 des Commentaires sur l'article 4) selon laquelle lorsque l'application de la convention est refusée à la société de personnes, ses membres sont éligibles au bénéfice des dispositions des conventions conclues par les États dont ils sont résidents. Leur opinion est qu'une telle solution ne peut être obtenue, dans une certaine mesure, que par des dispositions incluses dans la convention conclue avec l'État dans lequel est située la société de personnes.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

4. L'*Argentine* considère que les conclusions portant sur l'application de la Convention aux sociétés de personnes qui sont incluses dans les Commentaires sur l'article 1 et sur d'autres dispositions du Modèle de Convention fiscale ne peuvent s'appliquer que dans la mesure où elles sont explicitement incluses dans une convention fiscale spécifique ou dans un accord amiable entre les autorités compétentes conclu en vertu du paragraphe 3 l'article 25.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 3 : Amendé en 17 juillet 2008, en ajoutant l'Inde à la liste des pays indiquant cette position et en élargissant cette position au regard de l'Inde, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. La *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, le *Maroc* et la *Tunisie* ne partagent pas l'interprétation donnée aux paragraphes 5 et 6 selon laquelle lorsque l'application de la convention est refusée à la société de personnes, ses membres sont éligibles au bénéfice des dispositions des conventions conclues par les États dont ils sont résidents. Leur opinion est qu'une telle solution ne peut être obtenue, dans une certaine mesure, que par des dispositions incluses dans la convention conclue avec l'État dans lequel est située la société de personnes. »

Le paragraphe 3 et le titre qui le précède ont été ajoutés par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 4 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Le paragraphe 4, tel qu'il se lisait après le 17 juillet et jusqu'au 22 juillet 2010, a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. Le *Chili* considère que quelques-unes des solutions proposées dans le rapport relatif à *L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes* et inclues dans les Commentaires ne peuvent s'appliquer que si elles sont expressément inclues dans les conventions fiscales. Ainsi, les différences entre États dans la forme juridique et le traitement font en sorte que la solution proposée quant au traitement des associés d'une société transparente au plan fiscal serait très difficile à appliquer et devrait être expressément prévue par les États contractants. »

Le paragraphe 4 a été ajouté par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 2 (IMPÔTS VISÉS) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur l'article

Paragraphe 1

1. La *Biélorussie* se réserve le droit de remplacer les expressions « fortune » et « biens mobiliers », qui n'existent pas dans son droit interne, par les expressions « biens » et « biens autres que des biens immobiliers » et ce, partout où ces expressions sont utilisées dans la Convention.

2. Le *Brésil* réserve sa position sur le passage du paragraphe 1 qui énonce que la Convention s'applique aux impôts perçus pour le compte des subdivisions politiques ou des collectivités locales, ainsi que sur le passage final du paragraphe qui énonce « quel que soit le système de perception ».

2.1 L'*Argentine* et la *Colombie* se réservent le droit de ne pas inclure au paragraphe 1 les impôts perçus pour le compte des subdivisions politiques et des collectivités locales.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

3. Étant donné qu'ils n'appliquent pas d'impôt sur la fortune, le *Brésil*, l'*Indonésie*, la *Malaisie* et *Singapour* se réservent le droit de ne pas inclure la référence à ce type d'impôt dans le paragraphe 1.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

4. La *Roumanie* se réserve le droit d'inclure une référence aux impôts perçus pour le compte des unités administratives/territoriales.

5. L'*Afrique du Sud* réserve sa position sur le passage du paragraphe 1 qui énonce que la Convention s'applique aux impôts perçus pour le compte des collectivités locales.

5.1 La *Géorgie* se réserve le droit d'inclure les impôts perçus pour le compte des unités administratives/territoriales et des autorités locales autonomes.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

5.2 La *Colombie* se réserve le droit de restreindre l'application de la Convention concernant les impôts sur la fortune aux cas où, durant l'année fiscale considérée, les deux États contractants perçoivent des impôts sur la même fortune ou les mêmes éléments de la fortune.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

6. Le *Brésil* souhaite utiliser, dans ses conventions, une définition de l'impôt sur le revenu qui soit en conformité avec ses dispositions constitutionnelles. En conséquence, il se réserve le droit de ne pas inclure le paragraphe 2 dans ses conventions.

7. Selon l'*Arménie*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Roumanie* et la *Tunisie* les impôts sur le montant global des salaires payés par les entreprises ne devraient pas être considérés comme des impôts sur le revenu et ces pays se réservent par conséquent le droit de ne pas inclure ces termes dans le paragraphe 2.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

8. L'*Ukraine* réserve sa position sur le passage du paragraphe 2 qui énonce que la Convention s'applique aux impôts sur les plus-values.

9. *(Supprimé le 29 avril 2000 ; voir HISTORIQUE)*

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 3 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3 Étant donné qu'ils n'appliquent pas d'impôt sur la fortune, le *Brésil* et l'*Indonésie* se réservent le droit de ne pas inclure la référence à ce type d'impôt dans le paragraphe 1. »

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant l'Indonésie en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. Étant donné qu'il n'applique pas d'impôt sur la fortune, le *Brésil* se réserve le droit de ne pas inclure la référence à ce type d'impôt dans le paragraphe 1. »

Le paragraphe 3 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 4 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 5 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 5.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Le paragraphe 5.1 a été supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 5.1 se lisait comme suit :

> « 5.1 Le *Chili* réserve sa position sur la partie du paragraphe 1 qui dispose que la Convention devrait s'appliquer aux impôts perçus pour le compte de subdivisions politiques ou de collectivités locales. »

Le paragraphe 5.1 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 5.2 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 6 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 7 : Amendé le 17 juillet 2008 en supprimant l'Estonie et la Russie de la liste des pays indiquant cete position et en y ajoutant l'Arménie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. Selon l'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Roumanie*, la *Russie* et la *Tunisie* les « impôts sur le montant global des salaires payés par les entreprises » ne devraient pas être considérés comme des impôts sur le revenu et ces pays se réservent par conséquent le droit de ne pas inclure ces termes dans le paragraphe 2. »

Le paragraphe 7 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Tunisie à la liste des pays indiquant leur position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. Selon l'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Roumanie* et la *Russie* les impôts sur le montant global des salaires payés par les entreprises » ne devraient pas être considérés comme des impôts sur le revenu et ces pays se réservent par conséquent le droit de ne pas inclure ces termes dans le paragraphe 2. »

Le paragraphe 7 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 8 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 9 : Supprimé, ainsi que le titre qui le précédait, le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 4 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« *Paragraphe 4*

9. L'*Afrique du Sud*, l'*Argentine*, la *Chine*, l'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Russie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* souhaitent limiter l'obligation de communication aux modifications importantes ou significatives apportées à leur législation fiscale au fur et à mesure de leur introduction. »

Le paragraphe 9 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 3 (DÉFINITIONS GÉNÉRALES) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur l'article

1. En ce qui concerne la version anglaise de la définition du terme « société », l'*Albanie* et la *Biélorussie* se réservent le droit de remplacer l'expression « *body corporate* », qui n'existe pas dans leur droit interne. Afin de refléter ce changement dans la version française de cette définition, celle-ci sera modifiée comme suit : « le terme « société » désigne toute personne morale ou toute entité qui est considérée comme une entité distincte aux fins d'imposition ».

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

2. *(Supprimé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)*

3. En ce qui concerne la définition du terme « national », l'*Albanie*, la *Roumanie* et la *Russie* se réservent le droit de remplacer le terme « nationalité » par « citoyenneté » compte tenu de la signification différente du terme « nationalité » dans leur droit interne.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

4. La *Bulgarie* se réserve le droit de proposer au cours des négociations bilatérales d'inclure le mot « aussi » entre les mots « comprennent » et « l'exercice » à l'alinéa *h*) du paragraphe 1 de l'article.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

4.1 L'*Argentine*, l'*Azerbaïdjan*, le *Brésil*, la *Lituanie* et *Singapour* se réservent le droit de ne pas inclure les définitions « entreprise », « activité » et « affaires » du paragraphe 1 de l'article 3 parce qu'ils se réservent le droit d'inclure un article visant l'imposition des professions indépendantes.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

5. En ce qui concerne la définition du « trafic international », la *Bulgarie* et la *Croatie* se réservent le droit d'étendre, au cours des négociations bilatérales, le champ d'application de la définition aux transports routier et ferroviaire.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

6. La *Serbie* se réserve le droit d'étendre au transport routier la portée de la définition de « trafic international » dans ses conventions bilatérales.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

7. La *Thaïlande* se réserve le droit d'inclure dans la définition de « personne » toute entité qui est considérée comme une entité imposable selon la législation fiscale en vigueur dans un des États contractants.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

8. L'*Afrique du Sud* et l'*Inde* se réservent le droit de restreindre la définition de « personne » aux seules entités considérées comme des unités imposables en vertu des lois fiscales en vigueur dans les États contractants concernés.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

9. L'*Inde* se réserve le droit d'inclure une définition des termes « impôt » et « exercice fiscal ».

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

10. La *Colombie* et *Hong Kong, Chine* se réservent le droit d'omettre la phrase « exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant » dans la définition de « trafic international » à l'alinéa *e*) du paragraphe 1.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

11. *Hong Kong, Chine* réserve sa position concernant la définition du terme « national » à l'alinéa *g*) du paragraphe 1 puisque Hong Kong, Chine n'est pas un État souverain. Lorsque le terme « national » apparaît aux articles 4, 19, 24 et 25, Hong Kong, Chine se réserve le droit d'utiliser des dispositions de rechange basées sur les concepts de « droit de séjour » et « d'enregistrement ou de constitution ».

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 28 janvier 2003 en ajoutant l'Albanie en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. En ce qui concerne la version anglaise de la définition du terme « société », l'*Albanie* et la *Biélorussie* se réservent le droit de remplacer l'expression « *body corporate* », qui n'existe pas dans leur droit interne. Afin de refléter ce changement dans la version française de cette définition, celle-ci sera modifiée comme suit : le terme « société » désigne toute personne morale ou toute entité qui est considérée comme une entité distincte aux fins d'imposition. »

Le paragraphe 1 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2 : Supprimé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. *Israël* se réserve le droit d'inclure une fiducie (*trust*) dans la définition de « personne ». »

Le paragraphe 2 a été ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 2, tel qu'il se lisait après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. En ce qui concerne la définition du terme « national », la *Lituanie* se réserve le droit de modifier cette définition pour y inclure l'expression « ou toute autre entité » de façon à couvrir toutes les entités constituées conformément à la législation en vigueur en Lituanie. »

Le paragraphe 2 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 3 : Amendé le 28 janvier 2003 en ajoutant l'Albanie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. En ce qui concerne la définition du terme « national », l'*Albanie*, la *Roumanie* et la *Russie* se réservent le droit de remplacer le terme « nationalité » par « citoyenneté » compte tenu de la signification différente du terme « nationalité » dans leur droit interne. »

Le paragraphe 3 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 4 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. La *Bulgarie* se réserve le droit de proposer au cours des négociations bilatérales d'inclure une définition de l'expression « bénéfices d'entreprise », laquelle couvrira à la fois les bénéfices réalisés par une société et le revenu d'une personne physique, lorsqu'ils proviennent d'une activité d'entreprise exercée par l'intermédiaire d'un établissement stable. Cet ajout est la conséquence de la suppression de l'article 14 et a pour but de permettre l'application de l'article 7 conformément à la législation interne bulgare afférente au revenu des personnes physiques. »

Le paragraphe 4 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 4.1 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Argentine, l'Azerbaïdjan, la Lituanie et Singapour à la liste des pays indiquant leur position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 4.1 se lisait comme suit :

« 4.1 Le *Brésil* se réserve le droit de ne pas inclure les définitions « entreprise », « activité » et « affaires » du paragraphe 1 de l'article 3 parce qu'il se réserve le droit d'inclure un article visant l'imposition des professions indépendantes. »

Le paragraphe 4.1 a été ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 4.1, tel qu'il se lisait après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 4.1 se lisait comme suit :

> « 4.1 La *Serbie-et-Monténégro* se réserve le droit de ne pas inclure les définitions des alinéas 1 *c*) et *h*) (« entreprise », « activité » et « affaires ») parce qu'elle se réserve le droit d'inclure un article visant l'imposition des professions indépendantes. »

Le paragraphe 4.1 a été ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 5 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 6 : Amendé le 17 juillet 2008 en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie en tant que pays indiquant cette position par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

> « 6. La *Serbie-et-Monténégro* se réserve le droit d'étendre au transport routier la portée de la définition de « trafic international » dans ses conventions bilatérales. »

Le paragraphe 6 a été ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 7 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 7 a été antérieurement supprimé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil», adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. La *Serbie-et-Monténégro* se réserve le droit de proposer, lors des négociations bilatérales, d'inclure une définition du terme « subdivisions politiques », lequel signifie un État membre dans le cas de la communauté d'États de Serbie-et-Monténégro. »

Le paragraphe 7 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 8 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Afrique du Sud et l'Inde à la liste des pays indiquant leur position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

> « 8. L'*Inde* se réserve le droit de restreindre la définition de « personne » aux seules entités considérées comme des unités imposables en vertu des lois fiscales en vigueur dans les États contractants concernés. »

Le paragraphe 8 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 9 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 10 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant la Colombie à la liste des pays indiquant leur position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. *Hong Kong, Chine* se réserve le droit d'omettre la phrase « exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant » dans la définition de « trafic international » à l'alinéa *e*) du paragraphe 1. »

Le paragraphe 10 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en supprimant le Chili de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant Hong Kong, Chine, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. Le *Chili* se réserve le droit d'omettre la phrase « exploité par une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant » dans la définition de « trafic international » à l'alinéa *e*) du paragraphe 1. »

Le paragraphe 10 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 11 : Remplacé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Au même moment, le titre qui précédait ce paragraphe a été supprimé. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'à ce qu'il ne soit supprimé le 22 juillet 2010, le précédent paragraphe 11 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

> « *Positions sur les Commentaires*
>
> 11. En ce qui concerne le paragraphe 11, le *Chili* considère que les Commentaires du Modèle de Convention fiscale constituent une source importante pour l'interprétation, par les autorités fiscales du Chili, des conventions fiscales chiliennes dont la formulation est identique ou similaire à celle du Modèle. En ce qui concerne l'interprétation d'une convention spécifique, cependant, les autorités fiscales du Chili considèrent que seule la version des Commentaires applicable au moment de la conclusion de cette convention peut être utilisée comme référence. Des Commentaires plus récents qui ne feraient que clarifier une interprétation exacte préalablement adoptée devraient toutefois être traités d'une façon différente par rapport à une interprétation dont l'objectif serait de modifier une interprétation préalablement inclue dans les Commentaires. »

Le paragraphe 11 et le titre qui le précédait ont été ajoutés le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 4 (RÉSIDENT) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur l'article

Paragraphe 1

1. L'*Albanie*, l'*Arménie*, l'*Azerbaïdjan*, la *Biélorussie*, la *Bulgarie*, la *Colombie*, l'*Indonésie*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Russie*, la *Thaïlande*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit d'inclure le lieu de constitution ou un critère analogue (enregistrement pour la Biélorussie et le Vietnam) dans le paragraphe 1.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

2. Les *Émirats arabes unis* se réservent le droit d'inclure leur propre définition de résidence dans leurs conventions bilatérales et de ne pas nécessairement suivre la rédaction de l'article 4.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

2.1 *Hong Kong, Chine* se réserve le droit de modifier la définition de « résident » dans ses accords bilatéraux puisqu'il n'est pas un État souverain et son impôt a une assiette territoriale.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

3. Le *Brésil* se réserve le droit de ne pas inclure la seconde phrase du paragraphe 1 dans ses conventions, la situation des membres des corps diplomatiques étant régie par son droit national.

3.1 La *Malaisie* et *Singapour* se réservent le droit d'omettre la deuxième phrase du paragraphe 1 dans leurs conventions.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

4. L'*Inde* et la *Russie* se réservent le droit d'amender l'article 4 dans leurs conventions fiscales de manière à préciser que dans leur pays, les sociétés de personnes doivent être considérées comme des résidents eu égard à leurs caractéristiques juridiques et fiscales.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

4.1 La *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, le *Maroc* et la *Tunisie* n'adhèrent pas au principe général selon lequel lorsque l'impôt dû par une société de personnes est établi en fonction des caractéristiques personnelles de ses associés, ces derniers peuvent demander à bénéficier des dispositions des conventions conclues par les États dont ils sont résidents en ce qui concerne les revenus qui ne font que « transiter » par ladite société. Du fait qu'en vertu de leur droit interne une société de personnes est regardée comme assujettie à l'impôt même si du

point de vue technique celui-ci est recouvré auprès de ses associés ou dans le cas du Maroc de l'associé principal, la Côte d'Ivoire, le Gabon, le Maroc et la Tunisie se réservent le droit d'amender l'article 4 dans leurs conventions fiscales de manière à préciser que leurs sociétés de personnes doivent être considérées comme des résidents de leurs États eu égard à leurs caractéristiques juridiques et fiscales.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

4.2 *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

Paragraphe 3

5. L'*Arménie*, la *Bulgarie*, la *Russie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit d'utiliser le lieu de constitution (enregistrement pour le Vietnam) comme critère aux fins du paragraphe 3.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

6. L'*Azerbaïdjan* se réserve le droit d'utiliser au paragraphe 3 soit le lieu d'enregistrement (constitution), soit le siège de direction effective dans le but de déterminer la résidence d'une personne.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

7. L'*Argentine* se réserve le droit d'utiliser le lieu de constitution afin de déterminer la résidence d'une société et, en l'absence d'un accord en ce sens, de ne pas accorder les avantages de la Convention aux sociétés qui ont une double résidence.

(Remplacé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

8. L'*Inde*, le *Kazakhstan* et *Singapour* se réservent le droit d'inclure une disposition qui fera référence à une procédure amiable pour déterminer le pays de résidence d'une personne autre qu'une personne physique qui réside dans les deux États contractants s'il est impossible de déterminer dans quel État se situe le siège de direction effective.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

8.1 La *Bulgarie* se réserve le droit d'inclure une disposition faisant référence à l'État d'où est tiré le statut légal et, dans le cas où cet État ne pourrait être déterminé, à la procédure amiable, aux fins de déterminer l'État de résidence des personnes, autres qu'une personne physique ou une société, ayant une double résidence. Dans le cas où un accord ne pourrait être trouvé, elle n'accordera pas le bénéfice de la Convention à cette personne.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

8.2 La *Colombie* se réserve le droit de ne pas accorder les avantages de la Convention aux personnes, autres que des personnes physiques, qui ont une double résidence.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Positions sur les Commentaires

Paragraphe 2

9. De l'avis du *Vietnam*, les liens personnels et économiques mentionnés aux paragraphes 14 et 15 des Commentaires devraient être distincts, l'un de ces deux types de liens devant recevoir la priorité sur l'autre. Pour le Vietnam, les liens économiques, en particulier le critère du pays où l'emploi est exercé, est plus important pour déterminer le pays de résidence aux fins d'une convention dans le cas d'une personne physique ayant la double résidence.

9.1 Pour le *Gabon*, compte tenu de l'ambivalence de l'expression, les liens personnels et économiques mentionnés aux paragraphes 13, 14 et 15 des Commentaires devraient être détachés, l'un de ces deux types de liens pouvant, selon le cas, prendre le pas sur l'autre. Le pays où l'emploi ou l'activité est exercé devrait prédominer sur la considération des liens personnels, aux fins de déterminer le pays de résidence d'une personne physique.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

9.2 Le *Kazakhstan* se réserve le droit de remplacer l'alinéa *d*) par: « *d*) si le statut de cette personne ne peut être déterminé en vertu des alinéas *a*) à *c*) de ce paragraphe, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord. »

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

9.3 L'*Indonésie* considère que dans les cas de double résidence d'une personne physique, les liens économiques doivent avoir priorité sur les liens personnels.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

9.4 *Singapour* se réserve le droit de remplacer l'alinéa *d*) par : « *d*) dans tout autre cas, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord. »

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

10. L'interprétation donnée par l'*Argentine*, l'*Arménie*, la *Bulgarie*, la *Russie*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* à l'expression « siège de direction effective » est la

gestion courante, quel que soit le lieu où le contrôle en dernier ressort est exercé.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

11. L'*Inde* n'adhère pas à l'interprétation donnée au paragraphe 24 selon laquelle le siège de direction effective est le lieu où sont prises, quant au fond, les décisions clés sur le plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite des activités de l'entité dans son ensemble. Elle est d'avis que le lieu où les activités principales et essentielles de l'entité sont exercées doit également être pris en compte lorsqu'il s'agit de situer le siège de direction effective.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

12. Le *Brésil* ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 24 des Commentaires puisqu'il considère que cette définition est une question qui doit être tranchée par le droit interne et les décisions des tribunaux du pays.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Azerbaïdjan, la Bulgarie, et la Colombie et en supprimant l'Estonie de la liste des pays indiquant leur position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Albanie*, l'*Arménie*, la *Biélorussie*, l'*Estonie*, l'*Indonésie*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Russie*, la *Thaïlande*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit d'inclure le lieu de constitution ou un critère analogue (enregistrement pour la Biélorussie et le Vietnam) dans le paragraphe 1. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010 en ajoutant l'Indonésie à la liste des pays indiquant cette position par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Albanie*, l'*Arménie*, la *Biélorussie*, l'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Russie*, la *Thaïlande*, *l'Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit d'inclure le lieu de constitution ou un critère analogue (enregistrement pour la Biélorussie et le Vietnam) dans le paragraphe 1. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant l'Arménie à la liste des pays indiquant cette position et en y apportant d'autres modifications mineures, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Albanie*, la *Biélorussie*, l'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Russie*, la *Thaïlande*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit d'inclure le lieu de constitution (enregistrement pour la Biélorussie) ou un critère analogue dans le paragraphe 1. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant l'Albanie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002

du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. La *Biélorussie*, l'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Russie*, la *Thaïlande*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit d'inclure le lieu de constitution (enregistrement pour la Biélorussie) ou un critère analogue dans le paragraphe 1. »

Le paragraphe 1 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 2, tel qu'il se lisait après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Le système fiscal territorial de l'*Afrique du Sud* n'intégrant pas la notion de résidence à des fins fiscales, ce pays se réserve le droit d'utiliser les expressions « résidant ordinairement » et « siège de direction effective » dans le paragraphe 1 pour identifier les résidents d'Afrique du Sud. »

Le paragraphe 2 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2.1 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 3 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 3.1: Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 4 : Amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant l'Inde à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. La *Russie* se réserve d'amender dans ses conventions fiscales l'article 4 de manière à préciser que les sociétés de personnes russes doivent être considérées comme des résidents de Russie, eu égard à leurs caractéristiques juridiques et fiscales. »

Le paragraphe 4 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 4.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 4.2 : Supprimé, ainsi que le titre qui le précédait, le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 4.2 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

> « *Paragraphe 2*

4.2 *Israël* se réserve le droit de modifier l'ordre des règles décisives pour décider de la résidence des personnes physiques en plaçant le critère du centre des intérêts vitaux avant celui du foyer d'habitation permanent. »

Le paragraphe 4.2 et le titre qui le précédait ont été ajoutés le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 5 : Amendé le 22 juillet 2010, en supprimant la Biélorussie de la liste des pays indiquant cette position par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. L'*Arménie*, la *Biélorussie*, la *Bulgarie*, la *Russie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit d'utiliser le lieu de constitution (enregistrement pour la Biélorussie et le Vietnam) comme critère aux fins du paragraphe 3. »

Le paragraphe 5 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant l'Arménie et la Russie à la liste des pays indiquant cette position ainsi qu'en apportant quelques modifications mineures, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. La *Biélorussie*, la *Bulgarie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit d'utiliser le lieu de constitution (enregistrement pour la Biélorussie) comme critère aux fins du paragraphe 3. »

Le paragraphe 5 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Bulgarie aux pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. La *Biélorussie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit d'utiliser le lieu de constitution (enregistrement pour la Biélorussie) comme critère aux fins du paragraphe 3. »

Le paragraphe 5 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 6 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Le paragraphe 6, tel qu'il se lisait après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. La *République populaire de Chine* réserve sa position sur les dispositions de cet article et des autres articles de la Convention qui font référence, directement ou indirectement, au siège de direction effective. La Chine souhaite utiliser dans ses conventions, en lieu et place de l'expression « siège de direction effective », l'expression « siège social ». »

Le paragraphe 6 a été amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant la Chine par la République populaire de Chine, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. La *Chine* réserve sa position sur les dispositions de cet article et des autres articles de la Convention qui font référence, directement ou indirectement, au siège de direction effective. La Chine souhaite utiliser dans ses conventions, en lieu

et place de l'expression « siège de direction effective », l'expression « siège social ». »

Le paragraphe 6 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 7 : Remplacé le 15 juillet 2014, quand il a été supprimé et que le nouveau paragraphe 7 a été ajouté, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 mais avant le 15 juillet 2014, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. *Israël* se réserve le droit de traiter du cas d'une fiducie (*trust*) résidente des deux États contractants dans une disposition spécifique. »

Paragraphe 7 a été antérieurement remplacé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. La *Biélorussie* se réserve le droit de remplacer le paragraphe 3 (si l'autre État contractant ne peut accepter le lieu d'enregistrement comme critère aux fins de ce paragraphe) par une disposition qui prévoit le recours à la procédure amiable pour déterminer la résidence d'une personne, autre qu'une personne physique, qui réside dans les deux États contractants. »

Le paragraphe 7 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 8 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant Singapour à la liste des pays indiquant leur position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. L'*Inde* et le *Kazakhstan* se réservent le droit d'inclure une disposition qui fera référence à une procédure amiable pour déterminer le pays de résidence d'une personne autre qu'une personne physique qui réside dans les deux États contractants s'il est impossible de déterminer dans quel État se situe le siège de direction effective. »

Le paragraphe 8 a été remplacé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. L'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Malaisie* et la *Serbie-et-Monténégro* se réservent le droit de remplacer le paragraphe 3 par une disposition qui prévoit le recours à la procédure amiable pour déterminer la résidence d'une personne, autre qu'une personne physique, qui réside dans les deux États contractants et qui prévoit qu'en l'absence d'un accord en vertu de la procédure amiable, cette personne ne peut obtenir les bénéfices de la Convention. »

Le paragraphe 8 a été amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant la Malaisie et la Serbie-et-Monténégro aux pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. L'*Estonie*, la *Lettonie* et la *Lituanie* se réservent le droit de remplacer le paragraphe 3 par une disposition qui prévoit le recours à la procédure amiable pour déterminer la résidence d'une personne, autre qu'une personne physique, qui

réside dans les deux États contractants et qui prévoit qu'en l'absence d'un accord en vertu de la procédure amiable, cette personne ne peut obtenir les bénéfices de la Convention. »

Le paragraphe 8 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 8.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 8.2 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Le paragraphe 8.2, tel qu'il se lisait après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 8.2 se lisait comme suit :

« 8.2 La *Malaisie* se réserve le droit de remplacer le paragraphe 3 par une disposition prévoyant le recours à la procédure amiable pour déterminer la résidence d'une personne, autre qu'une personne physique, qui serait un résident de deux États contractants. »

Le paragraphe 8.2 a été ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 9 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 9.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 9.2 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 9.3 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 9.4: Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 10 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant la Colombie à la liste des pays indiquant leur position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

« 10. L'interprétation donnée par l'*Argentine*, l'*Arménie*, la *Russie*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* à l'expression « siège de direction effective » est la gestion courante, quel que soit le lieu où le contrôle en dernier ressort est exercé. »

Le paragraphe 10 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant l'Arménie et la Russie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

« 10. L'interprétation donnée par l'*Argentine*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* à l'expression « siège de direction effective » est la gestion courante, quel que soit le lieu où le contrôle en dernier ressort est exercé. »

Le paragraphe 10 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 11 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 12 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 5 (ÉTABLISSEMENT STABLE) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur l'article

1. Compte tenu des problèmes particuliers que pose l'application des dispositions du Modèle de Convention aux activités exercées en haute mer dans un État contractant relativement à la prospection et l'exploitation du lit de la mer, au sous-sol marin et à leurs ressources naturelles, la *Lettonie* se réserve le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives à ces activités.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

2. Dans le paragraphe 2, outre la mention de « l'extraction » de ressources naturelles, l'*Argentine*, le *Brésil*, la *Côte d'Ivoire*, les *Émirats arabes unis*, le *Gabon*, le *Maroc*, les *Philippines*, la *Russie*, la *Thaïlande*, et la *Tunisie* se réservent le droit de faire référence à la « prospection » de ces ressources.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

2.1 L'*Indonésie* se réserve le droit d'ajouter au paragraphe 2 la prospection et l'exploitation des ressources naturelles ainsi qu'une plate-forme de forage ou un navire utilisé pour l'exploitation et l'exploration de ressources naturelles.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

2.2 La *Colombie* se réserve le droit de remplacer les mots « lieu d'extraction » par les mots « lieu relié à l'exploration ou à l'exploitation » à l'alinéa 2 *f*).

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

3. L'*Inde* et l'*Indonésie* se réservent le droit d'ajouter au paragraphe 2 des alinéas supplémentaires qui viseraient un point de vente et une ferme, plantation ou autre lieu dans lequel sont exercées des activités telles que l'agriculture, la sylviculture, la plantation ou des activités connexes.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

4. L'*Inde*, l'*Indonésie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit d'ajouter dans le paragraphe 2 un alinéa supplémentaire visant à inclure un entrepôt dans le cas d'une personne fournissant des prestations de stockage à des tiers.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

5. L'*Arménie* et l'*Ukraine* se réserve le droit d'ajouter dans le paragraphe 2 un alinéa supplémentaire visant à inclure une installation ou une structure

servant pour la prospection des ressources naturelles et un entrepôt ou une autre structure utilisés pour la vente de marchandises.

P (5)

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

6. Le *Gabon* et le *Vietnam* se réservent le droit d'ajouter dans le paragraphe 2 un alinéa supplémentaire visant à inclure une structure, une installation ou des équipements utilisés pour la prospection des ressources naturelles.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

6.1 L'*Argentine*, *la Côte d'Ivoire* et le *Gabon* se réservent le droit d'ajouter dans le paragraphe 2 un alinéa supplémentaire visant à inclure dans ce paragraphe les endroits où se déroulent des activités de pêche.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

6.2 Le *Kazakhstan* se réserve le droit d'ajouter au paragraphe 2 un alinéa supplémentaire qui viserait une excavation, une installation ou une structure servant à la prospection des ressources naturelles.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

6.3 L'*Azerbaïdjan* se réserve le droit d'ajouter au paragraphe 2 un alinéa supplémentaire visant une installation, ouvrage ou vaisseau utilisé pour l'exploration des ressources naturelles.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

7. L'*Argentine* réserve sa position sur le paragraphe 3 et considère que tout chantier de construction ou tout projet de construction, montage ou installation dont la durée dépasse trois mois devrait être réputé constituer un établissement stable.

8. L'*Arménie*, le *Brésil*, la *Colombie*, la *Géorgie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* réservent leur position sur le paragraphe 3, considérant que tout chantier de construction ou tout projet de construction, montage ou installation dont la durée dépasse six mois devrait être réputé constituer un établissement stable.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

9. L'*Albanie*, la *République démocratique du Congo* et *Hong Kong, Chine* réservent leur position sur le paragraphe 3, considérant que tout chantier de construction, tout projet de construction, montage ou installation ou toute activité connexe de surveillance ou de conseil dont la durée dépasse six mois devrait être réputé constituer un établissement stable.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

9.1 La *Serbie* se réserve le droit de traiter tout chantier de construction, ou tout projet de montage ou d'installation ainsi que les activités de surveillance ou de consultants qui leur sont liées comme constituant un établissement stable seulement si ce chantier, projet ou activité a une durée supérieure à douze mois.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

10. L'*Afrique du Sud*, la *Bulgarie*, la *République populaire de Chine*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, la *Malaisie*, le *Maroc* et la *Tunisie* se réservent le droit de négocier le délai à l'issue duquel un chantier de construction ou un projet de construction, montage ou installation devrait être réputé constituer un établissement stable aux termes du paragraphe 3.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

11. L'*Afrique du Sud*, l'*Argentine*, la *République populaire de Chine*, la *Malaisie*, *Singapour*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable si cette entreprise réalise des activités de contrôle dans le cadre d'un chantier de construction ou d'un projet de construction, montage ou installation qui constitue un établissement stable aux termes du paragraphe 3 (dans le cas de la Malaisie, la période nécessaire pour l'existence d'un tel établissement stable sera négociée séparément).

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

11.1 L'*Inde* et l'*Indonésie* se réservent le droit de remplacer « un chantier de construction ou de montage » par « un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant » et se réservent le droit de négocier la période de durée minimale pour que ceux-ci soient considérés comme constituant un établissement stable.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

12. L'*Argentine* se réserve le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable si cette entreprise fournit des services, notamment des services de conseil, par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel engagé par l'entreprise à cette fin, mais uniquement lorsque les activités de cette nature se poursuivent sur le territoire du pays pendant une ou plusieurs périodes représentant au total plus de trois mois durant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

13. La *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, l'*Inde*, l'*Indonésie*, le *Maroc* et la *Tunisie* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable si cette entreprise fournit des services, notamment des services de conseil, par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel engagé par

l'entreprise à cette fin, mais seulement lorsque des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) pendant une ou des périodes excédant un certain délai à être négocié.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

13.1 *Singapour* se réserve le droit de traiter une entreprise comme ayant un établissement stable dans un État si cette entreprise fournit des services par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel engagé par l'entreprise à cette fin, mais uniquement lorsque ces salariés ou autre personnel sont présents dans l'État pour le même projet ou un projet connexe pendant une période ou des périodes excédant au total une période dont la durée sera négociée.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

14. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Arménie*, l'*Azerbaïdjan*, la *Lituanie*, la *Serbie*, la *Thaïlande*, le *Vietnam* et *Hong Kong, Chine* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable si cette entreprise fournit des services, notamment des services de conseil, par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel engagé par l'entreprise à cette fin, mais uniquement lorsque les activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou pour un projet lié [sauf dans le cas de l'Arménie]) sur le territoire du pays pendant une ou plusieurs périodes représentant au total plus de six mois pendant toute période de 12 mois consécutifs.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

14.1 L'*Afrique du Sud*, la *Côte d'Ivoire*, la *République démocratique du Congo*, le *Gabon*, la *Lettonie*, le *Maroc* et la *Tunisie* se réservent le droit de considérer qu'une personne qui exerce une profession libérale ou toute autre activité de caractère indépendant dispose d'un établissement stable lorsqu'elle séjourne sur leur territoire pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

14.2 La *Lituanie* se réserve le droit d'insérer des dispositions spéciales concernant l'existence d'un établissement stable relativement aux activités menées dans un État contractant dans le cadre de l'exploration ou l'exploitation des ressources naturelles.

(Remplacé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

14.3 L'*Argentine* se réserve le droit de traiter une entreprise comme ayant un établissement stable dans un État si cette entreprise y exerce des activités liées à l'exploration ou l'exploitation des ressources naturelles, y compris la pêche, sans y avoir une installation fixe d'affaires pendant une ou plusieurs

périodes représentant au total plus de trois mois durant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée.

(Remplacé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

14.4 L'*Indonésie* se réserve le droit d'inclure une disposition selon laquelle un établissement stable est considéré exister si, pendant une durée supérieure à un seuil à négocier, une installation, une plate-forme de forage ou un navire est utilisé pour l'exploration de ressources naturelles.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

14.5 Les *Émirats arabes unis*, l'*Indonésie* et le *Vietnam* se réservent le droit d'imposer les revenus tirés d'activités liées à la prospection et à l'exploitation de ressources naturelles.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

14.6 L'*Afrique du Sud* se réserve le droit d'insérer une disposition selon laquelle un établissement stable sera réputé exister si une entreprise exerce pendant plus de six mois des activités liées à la prospection ou à l'exploitation de ressources naturelles.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

14.7 *(Supprimé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)*

14.8 La *Colombie* se réserve le droit de considérer une entreprise comme ayant un établissement stable dans un État si cette entreprise y exerce des activités liées à l'exploration ou l'exploitation des ressources naturelles de même que dans certains cas de prestation de services.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 4

15. L'*Albanie*, l'*Argentine*, l'*Arménie*, l'*Azerbaïdjan*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, l'*Inde*, l'*Indonésie*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *Russie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* réservent leur position sur le paragraphe 4, considérant que le terme « livraison » devrait être supprimé des alinéas *a*) et *b*).

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

16. L'*Albanie*, l'*Argentine* et la *Thaïlande* réservent leur position sur l'alinéa *f*) du paragraphe 4.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

16.1 La *Colombie* se réserve le droit de prévoir que les activités mentionnées aux alinéas *a*) à *d*) sont soumis à la condition que, dans chaque cas, ces activités aient un caractère préparatoire ou auxiliaire.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

16.2 La *République démocratique du Congo* réserve sa position concernant les alinéas 4 *d*), *e*) et *f*).

P (5)

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 5

17. L'*Albanie*, l'*Argentine*, l'*Arménie*, l'*Azerbaïdjan*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, l'*Inde*, l'*Indonésie*, le *Maroc*, la *Russie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable si une personne agissant au nom de cette entreprise conserve habituellement un stock de marchandises ou de produits dans un État contractant à partir duquel ladite personne livre régulièrement des marchandises ou des produits au nom de l'entreprise.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

17.1 L'*Inde*, la *Malaisie* et la *Thaïlande* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise d'un État contractant possède un établissement stable dans l'autre État contractant si une personne reçoit habituellement des commandes dans l'autre État contractant exclusivement ou presque exclusivement pour le compte de cette entreprise.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

17.2 L'*Indonésie* se réserve le droit de considérer qu'une entreprise a un établissement stable si une personne agissant pour le compte de l'entreprise, à l'exception d'un agent indépendant, produit ou transforme dans cet État des biens ou marchandises appartenant à l'entreprise.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 6

18. L'*Albanie*, l'*Argentine*, l'*Azerbaïdjan*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, la *Lituanie*, le *Maroc*, la *Serbie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de préciser qu'un agent dont les activités sont menées entièrement ou presque entièrement au nom d'une seule entreprise ne sera pas considéré comme un agent jouissant d'un statut indépendant.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

18.1 *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

19. La *Colombie*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, l'*Inde*, l'*Indonésie*, le *Maroc*, la *Russie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de prévoir qu'une entreprise d'assurance d'un État contractant sera, à l'exception du secteur de la réassurance (sauf dans le cas de l'Inde), considérée comme disposant d'un établissement stable dans l'autre État contractant si elle recouvre des primes sur le territoire de cet autre État ou assure des risques situés sur ce territoire

par l'intermédiaire d'une personne autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 6.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

19.1 L'*Inde* se réserve le droit de préciser qu'un agent dont les activités sont exercées exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une seule entreprise ne pourra pas être considéré comme un agent indépendant.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Positions sur les Commentaires

20. L'*Argentine*, l'*Inde*, le *Maroc* et le *Vietnam* sont en désaccord avec les termes « le critère des douze mois s'applique à chaque chantier » figurant au paragraphe 18 des Commentaires. Ces pays considèrent qu'une série de chantiers ou de projets consécutifs de courte durée organisée par un entrepreneur devrait être considérée comme donnant lieu à l'existence d'un établissement stable dans le pays concerné.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

21. La *Bulgarie*, la *Serbie* et *Singapour* désirent ajouter, au paragraphe 33 des Commentaires sur l'article 5, leur opinion selon laquelle une personne, qui est autorisée à négocier les éléments essentiels d'un contrat mais pas nécessairement tous les éléments et détails d'un contrat, au nom d'un résident d'un autre État, peut être considérée comme ayant l'autorité de conclure des contrats.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

22. La *Bulgarie* ne partage pas l'interprétation donnée par le paragraphe 17 des Commentaires sur l'article 5 et est d'avis que la supervision d'un chantier de construction, lorsqu'elle est conduite par une personne différente, n'entre pas dans le champ d'application du paragraphe 3 de l'article si cela n'a pas été spécifié dans la Convention.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

23. Le *Brésil* est en désaccord avec l'interprétation donnée dans les paragraphes 42.1 à 42.10 sur le commerce électronique, particulièrement eu égard à l'imposition à la source des paiements prévue par sa législation.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

23.1 *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

24. L'*Inde* juge essentiel de tenir compte du fait que quelle que soit la signification donnée à la troisième phrase du paragraphe 1.1 – en ce qui concerne la méthode de calcul des impôts, les systèmes nationaux ne sont pas

affectés par la nouvelle formulation figurant dans le Modèle, c'est-à-dire par la suppression de l'article 14.

P (5)

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

25. L'*Azerbaïdjan*, l'*Inde* et la *Malaisie* ne sont pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes 5.3 (première partie du paragraphe) et 5.4 (première partie du paragraphe) ; elles sont d'avis que ces exemples pourraient également être considérés comme constituant des établissements stables.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

25.1 L'*Argentine* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 5.3.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

25.2 *Singapour* ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 5.4 (première partie du paragraphe) et est d'avis que l'exemple pourrait constituer un établissement stable.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

26. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 8 ; elle est d'avis que des biens corporels ou incorporels peuvent en eux-mêmes constituer un établissement stable d'un bailleur dans certaines circonstances.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

26.1 L'*Argentine* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 8 ; elle est d'avis que la location ou la concession de l'usage de biens corporels ou incorporels peut constituer un établissement stable du bailleur dans certaines circonstances, en particulier lorsque le bailleur fournit du personnel après l'installation pour faire fonctionner l'équipement.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

27. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 10 ; elle est d'avis que l'équipement ICS peut constituer un établissement stable du bailleur dans certaines circonstances.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

28. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes 12 et 42.25 concernant la liste des exemples du paragraphe 2 ; elle est d'avis que ces exemples peuvent toujours être considérés comme constituant *a priori* des établissements stables.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

29. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 23 ; elle ne ferait pas figurer la recherche scientifique dans la liste des exemples d'activités ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

30. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 25 ; elle est d'avis que lorsqu'une entreprise a établi un bureau (par exemple un bureau de représentation commerciale) dans un pays et que les salariés qui y travaillent participent de manière substantielle à la négociation des contrats d'importation de produits ou de services dans ce pays, ce bureau ne sera dans la plupart des cas pas visé par les dispositions du paragraphe 4 de l'article 5. Une participation substantielle existe lorsque les éléments essentiels d'un contrat (type, qualité et montant de biens par exemple) ainsi que le moment et les conditions de la livraison sont déterminés par le bureau. Ces activités forment une partie distincte et indispensable des activités commerciales de l'entreprise étrangère et ne constituent pas simplement des activités ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

31. L'*Argentine* et l'*Inde* ne sont pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 33 ; ces pays sont d'avis que le simple fait qu'une personne ait assisté ou participé à des négociations dans un État entre une entreprise et un client peut, dans certaines circonstances, suffire en soi à conclure que cette personne a exercé dans cet État le pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise. L'Argentine et l'Inde estiment également qu'une personne qui est autorisée à négocier, pour le compte d'un résident étranger, les éléments essentiels d'un contrat, même s'il ne s'agit pas nécessairement de la totalité des éléments et détails du contrat, peut être considérée comme exerçant le pouvoir de conclure des contrats.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

32. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 42 ; elle estime que lorsqu'une société (entreprise) résidente d'un État fait partie d'un groupe multinational et qu'elle fabrique des biens ou rend des services au bénéfice ou pour le compte d'une autre société (entreprise) appartenant au même groupe et résidente de l'autre État, alors la première société peut constituer un établissement stable de la seconde si d'autres critères prévus à l'article 5 sont remplis.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

P (5)

33. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 42.2 ; elle est d'avis que le site web peut constituer un établissement stable dans certaines circonstances.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

34. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 42.3 ; elle est d'avis que, en fonction des circonstances, une entreprise peut être considérée comme ayant acquis une installation d'affaires par le seul fait que son site web est hébergé sur un serveur particulier dans un endroit particulier.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

34.1 L'*Argentine* ne partage pas l'opinion exprimée au paragraphe 42.13 selon laquelle l'imposition par un État des bénéfices tirés de prestations de services exécutées sur son territoire n'est pas nécessairement la meilleure politique en matière de conventions fiscales.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

35. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes 42.14 et 42.15 selon laquelle un établissement stable de services n'est créé que si les services sont rendus dans l'État de la source. Elle est d'avis que la fourniture des services suffit à créer un établissement stable de services.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

36. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes 42.18 et 42.46 ; elle est d'avis que des droits d'imposition peuvent exister dans un pays même lorsque les services sont fournis par les non-résidents en dehors de cet État. Elle est également d'avis que le principe d'imposition applicable aux profits de la vente de biens peut ne pas s'appliquer aux revenus de la fourniture de services.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

37. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 42.19 selon laquelle seuls les profits tirés des services doivent être imposés et que les dispositions incluses dans les conventions bilatérales permettant à un État d'imposer le montant brut des honoraires payés au titre de certains services ne constituent pas une méthode adéquate pour imposer les services.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

38. L'*Inde* n'est pas d'accord avec les conclusions du paragraphe 42.22 selon lesquelles l'imposition ne doit pas s'étendre aux services rendus hors du territoire d'un État, l'imposition ne doit s'appliquer qu'aux profits réalisés sur ces services et non aux paiements effectués à ce titre et un minimum de

présence dans un État devrait être exigé avant que l'imposition ne soit autorisée.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

38.1 L'*Argentine* ne partage pas entièrement les interprétations données aux paragraphes 42.18, 42.19 et 42.22.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

39. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 42.31 ; elle est d'avis que la présence physique d'un particulier n'est pas essentielle pour fournir des services dans un État.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

40. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes 42.40 et 42.43.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

41. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée dans l'exemple 3 du paragraphe 42.44 concernant le caractère imposable de ZCO.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

42. Le *Brésil* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes 42.11 à 42.48 des Commentaires sur l'imposition des services, en particulier compte tenu du principe d'imposition à la source des paiements contenu dans sa législation.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

43. L'*Inde* ne partage pas l'interprétation, proposée au paragraphe 5.5 des Commentaires sur l'article 5, selon laquelle l'étendue du territoire d'un État dans lequel les signaux émis par un satellite peuvent être captés (l'empreinte du satellite) ne peut constituer un établissement stable. Selon l'Inde, dans un tel cas, l'État de la source fournit non seulement les clients potentiels mais aussi l'infrastructure nécessaire pour la réception des signaux du satellite ou du procédé de télécommunication. L'Inde considère également que l'empreinte d'un satellite fait partie du territoire national et international. Cette empreinte a un emplacement fixe ainsi qu'une certaine valeur et peut être utilisée à des fins commerciales. Elle peut donc être considérée comme une installation fixe d'affaires située sur le territoire de l'État de source.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

44. L'*Inde* ne partage pas l'interprétation proposée au paragraphe 9.1 des Commentaires sur l'article 5 parce qu'elle considère qu'un appel auquel s'applique un accord d'itinérance est un procédé composite qui requiert l'utilisation combinée d'équipements situés dans les pays de source et de

résidence et que la distinction proposée au paragraphe 9.1 n'était pas envisagée lors de la rédaction de l'article 5 et n'est pas logique.

P (5)

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

45. L'*Inde* ne partage pas l'interprétation proposée dans les deux dernières phrases du paragraphe 26.1 des Commentaires sur l'article 5 selon laquelle même les câbles ou conduites tombant sous la juridiction territoriale d'un État de source ne peuvent être considérés comme constituant un établissement stable d'une entreprise.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

46. En ce qui concerne le paragraphe 38, la *Colombie* estime que le principe de pleine concurrence doit aussi être considéré pour déterminer si un agent jouit d'un statut indépendant aux fins du paragraphe 6 de l'article et souhaite modifier la rédaction de ses conventions, lorsque nécessaire, afin de préciser que c'est ainsi que le paragraphe doit être interprété.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 15 juillet 2014, en supprimant la Lituanie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Compte tenu des problèmes particuliers que pose l'application des dispositions du Modèle de Convention aux activités exercées en haute mer dans un État contractant relativement à la prospection et l'exploitation du lit de la mer, au sous-sol marin et à leurs ressources naturelles, la *Lettonie* se réserve le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives à ces activités. »

Le paragraphe 1 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2 : Amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant les Émirats arabes unis et en supprimant le Chili de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Dans le paragraphe 2, outre la mention de « l'extraction » de ressources naturelles, l'*Argentine*, le *Brésil*, le *Chili*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, le *Maroc*, les *Philippines*, la *Russie*, la *Thaïlande* et la *Tunisie* se réservent le droit de faire référence à la « prospection » de ces ressources. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant le Brésil et le Chili à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Dans le paragraphe 2, outre la mention de « l'extraction » de ressources naturelles, l'*Argentine*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, le *Maroc*, les *Philippines*, la *Russie*, la

Thaïlande et la *Tunisie* se réservent le droit de faire référence à la « prospection » de ces ressources. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Côte d'Ivoire, le Gabon, le Maroc et la Tunisie à la liste des pays indiquant cette position et en déplaçant la dernière phrase dans un nouveau paragraphe 6.1, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Dans le paragraphe 2, outre la mention de « l'extraction » de ressources naturelles, l'*Argentine*, les *Philippines*, la *Russie* et la *Thaïlande* se réservent le droit de faire référence à la « prospection de ces ressources. L'Argentine se réserve également le droit d'inclure dans ce paragraphe les endroits où se déroulent des activités de pêche. »

Le paragraphe 2 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2.1 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 2.2 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 3 : Amendé le 22 juillet 2010 en ajoutant l'Indonésie à la liste des pays indiquant cette position par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. L'*Inde* se réserve le droit d'ajouter au paragraphe 2 des alinéas supplémentaires qui viseraient un point de vente et une ferme, plantation ou autre lieu dans lequel sont exercées des activités telles que l'agriculture, la sylviculture, la plantation ou des activités connexes. »

Le paragraphe 3 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 3, tel qu'il se lisait après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. La *Malaisie* se réserve le droit d'ajouter dans le paragraphe 2 un alinéa visant à inclure une exploitation agricole ou une plantation. »

Le paragraphe 3 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 4 : Amendé le 22 juillet 2010 en ajoutant l'Indonésie à la liste des pays indiquant cette position par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. L'*Inde*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit d'ajouter dans le paragraphe 2 un alinéa supplémentaire visant à inclure un entrepôt dans le cas d'une personne fournissant des prestations de stockage à des tiers. »

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant l'Inde à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

P (5)

Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. La *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit d'ajouter dans le paragraphe 2 un alinéa supplémentaire visant à inclure un entrepôt dans le cas d'une personne fournissant des prestations de stockage à des tiers. »

Le paragraphe 4 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 5 : Amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant l'Arménie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. L'*Ukraine* se réserve le droit d'ajouter dans le paragraphe 2 un alinéa supplémentaire visant à inclure une installation ou une structure servant pour la prospection des ressources naturelles et un entrepôt ou une autre structure utilisés pour la vente de marchandises. »

Le paragraphe 5 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 6 : Amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant le Gabon en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

> « 6. Le *Vietnam* se réserve le droit d'ajouter dans le paragraphe 2 un alinéa supplémentaire visant à inclure une structure, une installation ou des équipements utilisés pour la prospection des ressources naturelles. »

Le paragraphe 6 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 6.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Le paragraphe 6.1 correspond à la dernière phrase du paragraphe 2 tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003 (voir l'histoire du paragraphe 2).

Paragraphe 6.2 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 6.3 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 7 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 8 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant la Colombie et la Georgie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

> « 8. L'*Arménie*, le *Brésil*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* réservent leur position sur le paragraphe 3, considérant que tout chantier de construction ou tout projet de construction, montage ou installation dont la durée dépasse six mois devrait être réputé constituer un établissement stable. »

Le paragraphe 8 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en supprimant le Chili de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. L'*Arménie*, le *Brésil*, le *Chili*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* réservent leur position sur le paragraphe 3, considérant que tout chantier de construction ou tout projet de construction, montage ou installation dont la durée dépasse six mois devrait être réputé constituer un établissement stable. »

Le paragraphe 8 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant l'Arménie et le Chili à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. Le *Brésil*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* réservent leur position sur le paragraphe 3, considérant que tout chantier de construction ou tout projet de construction, montage ou installation dont la durée dépasse six mois devrait être réputé constituer un établissement stable. »

Le paragraphe 8 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 9 : Amendé 9 le 15 juillet 2014, en supprimant la Lituanie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

« 9. L'*Albanie*, la *République démocratique du Congo*, la *Lituanie* et *Hong Kong, Chine* réservent leur position sur le paragraphe 3, considérant que tout chantier de construction, tout projet de construction, montage ou installation ou toute activité connexe de surveillance ou de conseil dont la durée dépasse six mois devrait être réputé constituer un établissement stable. »

Le paragraphe 9 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en supprimant la Lettonie de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant Hong Kong, Chine, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

« 9. L'*Albanie*, la *République démocratique du Congo*, la *Lettonie* et la *Lituanie* réservent leur position sur le paragraphe 3, considérant que tout chantier de construction, tout projet de construction, montage ou installation ou toute activité connexe de surveillance ou de conseil dont la durée dépasse six mois devrait être réputé constituer un établissement stable. »

Le paragraphe 9 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant la République démocratique du Congo à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

« 9. L'*Albanie*, la *Lettonie* et la *Lituanie* réservent leur position sur le paragraphe 3, considérant que tout chantier de construction, tout projet de construction, montage ou installation ou toute activité connexe de surveillance ou de conseil dont la durée dépasse six mois devrait être réputé constituer un établissement stable. »

Le paragraphe 9 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en supprimant l'Estonie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

> « 9. L'*Albanie*, l'*Estonie*, la *Lettonie* et la *Lituanie* réservent leur position sur le paragraphe 3, considérant que tout chantier de construction, tout projet de construction, montage ou installation ou toute activité connexe de surveillance ou de conseil dont la durée dépasse six mois devrait être réputé constituer un établissement stable. »

Le paragraphe 9 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant l'Albanie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

> « 9. L'*Estonie*, la *Lettonie* et la *Lituanie* réservent leur position sur le paragraphe 3, considérant que tout chantier de construction, tout projet de construction, montage ou installation ou toute activité connexe de surveillance ou de conseil dont la durée dépasse six mois devrait être réputé constituer un établissement stable. »

Le paragraphe 9 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 9.1 : Amendé le 22 juillet 2010 en supprimant la Slovénie de la liste des pays indiquant cette position par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 9.1 se lisait comme suit :

> « 9.1 La *Serbie* et la *Slovénie* se réservent le droit de traiter tout chantier de construction, ou tout projet de montage ou d'installation ainsi que les activités de surveillance ou de consultants qui leur sont liées comme constituant un établissement stable seulement si ce chantier, projet ou activité ont une durée supérieure à douze mois. »

Le paragraphe 9.1 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 9.1 se lisait comme suit :

> « 9.1 La *Serbie-et-Monténégro* et la *Slovénie* se réservent le droit de traiter tout chantier de construction, ou tout projet de montage ou d'installation ainsi que les activités de surveillance ou de consultants qui leur sont liées comme constituant un établissement stable seulement si ce chantier, projet ou activité ont une durée supérieure à douze mois. »

Le paragraphe 9.1 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant la Serbie-et-Monténégro en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 9.1 se lisait comme suit :

> « 9.1 La *Slovénie* se réserve le droit de traiter tout chantier de construction, ou tout projet de montage ou d'installation ainsi que les activités de surveillance ou de consultants qui leur sont liées comme constituant un établissement stable

seulement si ce chantier, projet ou activité ont une durée supérieure à douze mois. »

Le paragraphe 9.1 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 10 : Amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant la Chine par la République populaire de Chine, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

« 10. L'*Afrique du Sud*, la *Bulgarie*, la *Chine*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, la *Malaisie*, le *Maroc* et la *Tunisie* se réservent le droit de négocier le délai à l'issue duquel un chantier de construction ou un projet de construction, montage ou installation devrait être réputé constituer un établissement stable aux termes du paragraphe 3. »

Le paragraphe 10 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant la Malaisie aux pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

« 10. L'*Afrique du Sud*, la *Bulgarie*, la *Chine*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, le *Maroc* et la *Tunisie* se réservent le droit de négocier le délai à l'issue duquel un chantier de construction ou un projet de construction, montage ou installation devrait être réputé constituer un établissement stable aux termes du paragraphe 3. »

Le paragraphe 10 a été antérieurement amendé, en ajoutant la Bulgarie, la Côte d'Ivoire, le Gabon, le Maroc et la Tunisie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

« 10. L'*Afrique du Sud* et la *Chine* se réservent le droit de négocier le délai à l'issue duquel un chantier de construction ou un projet de construction, montage ou installation devrait être réputé constituer un établissement stable aux termes du paragraphe 3. »

Le paragraphe 10 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 11 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant Singapour à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

« 11. L'*Afrique du Sud*, l'*Argentine*, la *République populaire de Chine*, la *Malaisie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable si cette entreprise réalise des activités de contrôle dans le cadre d'un chantier de construction ou d'un projet de construction, montage ou installation qui constitue un établissement stable aux termes du paragraphe 3 (dans le cas de la Malaisie, la période nécessaire pour l'existence d'un tel établissement stable sera négociée séparément). »

Le paragraphe 11 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant la Chine par la République populaire de Chine, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

« 11. L'*Afrique du Sud*, l'*Argentine*, la *Chine*, la *Malaisie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable si cette entreprise réalise des activités de contrôle dans le cadre d'un chantier de construction ou d'un projet de construction, montage ou installation qui constitue un établissement stable aux termes du paragraphe 3 (dans le cas de la Malaisie, la période nécessaire pour l'existence d'un tel établissement stable sera négociée séparément). »

Le paragraphe 11 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant la Malaisie et en supprimant la Roumanie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

« 11. L'*Afrique du Sud*, l'*Argentine*, la *Chine*, la *Roumanie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable si cette entreprise réalise des activités de contrôle dans le cadre d'un chantier de construction ou d'un projet de construction, montage ou installation qui constitue un établissement stable aux termes du paragraphe 3. »

Le paragraphe 11 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 11.1 : Amendé le 22 juillet 2010 en ajoutant l'Indonésie à la liste des pays indiquant cette position par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 11.1 se lisait comme suit :

« 11.1 L'*Inde* se réserve le droit de remplacer « un chantier de construction ou de montage » par « un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant » et se réserve le droit de négocier la période de durée minimale pour que ceux-ci soient considérés comme constituant un établissement stable. »

Le paragraphe 11.1 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 12 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

« 12. L'*Argentine* se réserve le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement permanent si cette entreprise fournit des services, notamment des services de conseil, par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel engagé par l'entreprise à cette fin, mais uniquement lorsque les activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou pour un projet lié) sur le territoire du pays pendant une ou plusieurs périodes représentant au total plus de trois mois. »

Le paragraphe 12 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 13 : Amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant l'Indonésie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

« 13. La *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, l'*Inde*, le *Maroc* et la *Tunisie* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement permanent si cette

entreprise fournit des services, notamment des services de conseil, par l'intermédiaire de salariés ou autres personnels engagés par l'entreprise à cet effet, mais uniquement lorsque les activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou pour un projet lié) pendant une ou plusieurs périodes excédant au total un certain délai à être négocié. »

Le paragraphe 13 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant l'Inde à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

« 13. La *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, le *Maroc* et la *Tunisie* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement permanent si cette entreprise fournit des services, notamment des services de conseil, par l'intermédiaire de salariés ou autres personnels engagés par l'entreprise à cet effet, mais uniquement lorsque les activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou pour un projet lié) pendant une ou plusieurs périodes excédant au total un certain délai à être négocié. »

Le paragraphe 13 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en supprimant la Roumanie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

« 13. La *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, le *Maroc*, la *Roumanie* et la *Tunisie* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement permanent si cette entreprise fournit des services, notamment des services de conseil, par l'intermédiaire de salariés ou autres personnels engagés par l'entreprise à cet effet, mais uniquement lorsque les activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou pour un projet lié) pendant une ou plusieurs périodes excédant au total un certain délai à être négocié. »

Le paragraphe 13 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Côte d'Ivoire, le Gabon, le Maroc et la Tunisie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

« 13. La *Roumanie* se réserve le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement permanent si cette entreprise fournit des services, notamment des services de conseil, par l'intermédiaire de salariés ou autres personnels engagés par l'entreprise à cet effet, mais uniquement lorsque les activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou pour un projet lié) pendant une ou plusieurs périodes excédant au total un certain délai à être négocié. »

Le paragraphe 13 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 13.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 14 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Azerbaïdjan à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

« 14. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Arménie*, la *Lituanie*, la *Serbie*, la *Thaïlande*, le *Vietnam* et *Hong Kong, Chine* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise

dispose d'un établissement stable si cette entreprise fournit des services, notamment des services de conseil, par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel engagé par l'entreprise à cette fin, mais uniquement lorsque les activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou pour un projet lié [sauf dans le cas de l'Arménie]) sur le territoire du pays pendant une ou plusieurs périodes représentant au total plus de six mois pendant toute période de 12 mois consécutifs. »

Le paragraphe 14 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en supprimant la Slovénie de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant Hong Kong, Chine, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

« 14. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Arménie*, la *Lituanie*, la *Serbie*, la *Slovénie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable si cette entreprise fournit des services, notamment des services de conseil, par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel engagé par l'entreprise à cette fin, mais uniquement lorsque les activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou pour un projet lié [sauf dans le cas de l'Arménie]) sur le territoire du pays pendant une ou plusieurs périodes représentant au total plus de six mois pendant toute période de 12 mois consécutifs. »

Le paragraphe 14 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant l'Arménie et la Lituanie à la liste des pays indiquant cette position, en y supprimant la Slovénie et en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

« 14. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, la *Serbie-et-Monténégro*, la *Slovénie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable si cette entreprise fournit des services, notamment des services de conseil, par l'intermédiaire de salariés ou autres personnels engagés par l'entreprise à cet effet, mais uniquement lorsque les activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou pour un projet lié) sur le territoire du pays pendant une ou plusieurs périodes représentant au total plus de six mois sur toute période de 12 mois consécutifs. »

Le paragraphe 14 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant la Serbie-et-Monténégro à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

« 14. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, la *Slovénie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable si cette entreprise fournit des services, notamment des services de conseil, par l'intermédiaire de salariés ou autres personnels engagés par l'entreprise à cet effet, mais uniquement lorsque les activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou pour un projet lié) sur le territoire du pays pendant une ou plusieurs périodes représentant au total plus de six mois sur toute période de 12 mois consécutifs. »

Le paragraphe 14 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant l'Albanie et la Slovénie à la liste des pays indiquant cette position et en supprimant la Slovaquie de cette même liste, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle

de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

> « 14. L'*Afrique du Sud*, la *Slovaquie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable si cette entreprise fournit des services, notamment des services de conseil, par l'intermédiaire de salariés ou autres personnels engagés par l'entreprise à cet effet, mais uniquement lorsque les activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou pour un projet lié) sur le territoire du pays pendant une ou plusieurs périodes représentant au total plus de six mois sur toute période de 12 mois consécutifs. »

Le paragraphe 14 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000, en ajoutant la Slovaquie à la liste des pays faisant la réserve, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

> « 14. L'*Afrique du Sud*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable si cette entreprise fournit des services, notamment des services de conseil, par l'intermédiaire de salariés ou autres personnels engagés par l'entreprise à cet effet, mais uniquement lorsque les activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou pour un projet lié) sur le territoire du pays pendant une ou plusieurs périodes représentant au total plus de six mois sur toute période de 12 mois consécutifs. »

Le paragraphe 14 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 14.1 : Amendé le 22 juillet 2010 en supprimant le Chili de la liste des pays indiquant cette position par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 14.1 se lisait comme suit :

> « 14.1 L'*Afrique du Sud*, le *Chili*, la *Côte d'Ivoire*, la *République démocratique du Congo*, le *Gabon*, le *Maroc*, la *Lettonie* et la *Tunisie* se réservent le droit de considérer qu'une personne qui exerce une profession libérale ou toute autre activité de caractère indépendant dispose d'un établissement stable lorsqu'elle séjourne sur leur territoire pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois. »

Le paragraphe 14.1 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant le Chili et la République démocratique du Congo à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 14.1 se lisait comme suit :

> « 14.1 L'*Afrique du Sud*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, le *Maroc*, la *Lettonie* et la *Tunisie* se réservent le droit de considérer qu'une personne qui exerce une profession libérale ou toute autre activité de caractère indépendant dispose d'un établissement stable lorsqu'elle séjourne sur leur territoire pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois. »

Le paragraphe 14.1 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Côte d'Ivoire, le Gabon, le Maroc et la Tunisie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 14.1 se lisait comme suit :

> « 14.1 L'*Afrique du Sud* et la *Lettonie* se réservent le droit de considérer qu'une personne qui exerce une profession libérale ou toute autre activité de caractère

indépendant dispose d'un établissement stable lorsqu'elle séjourne sur leur territoire pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois. »

Le paragraphe 14.1 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 14.2 : Remplacé le 15 juillet 2014 quand le paragraphe 14.2 a été supprimé et un nouveau paragraphe 14.2 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 28 janvier 2003 mais avant le 15 juillet 2014, le paragraphe 14.2 se lisait comme suit :

« 14.2 La *Bulgarie* et l'*Estonie* se réservent le droit de considérer qu'une personne physique qui exerce une profession libérale ou toute autre activité de caractère indépendant dispose d'un établissement stable pour les fins de la Convention lorsqu'elle séjourne sur le territoire de l'autre état pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois. »

Le paragraphe 14.2 a été amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Bulgarie en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 14.2 se lisait comme suit :

« 14.2 L'*Estonie* se réserve le droit de considérer qu'une personne physique qui exerce une profession libérale ou toute autre activité de caractère indépendant dispose d'un établissement stable lorsqu'elle séjourne sur le territoire de l'autre État pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois. »

Le paragraphe 14.2 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 14.3 : Remplacé le 15 juillet 2014 quand le paragraphe 14.3 a été supprimé et un nouveau paragraphe 14.3 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 28 janvier 2003 mais avant le 15 juillet 2014, le paragraphe 14.3 se lisait comme suit :

« 14.3 La *Bulgarie* se réserve le droit de traiter une entreprise comme ayant un établissement stable si cette entreprise fournit des services, y compris des services de consultants, par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel engagé par l'entreprise à cette fin, lorsque des activités de cette nature se déroulent (pour le même projet ou un autre qui lui est lié) à l'intérieur du pays pendant une période ou des périodes formant au total une durée supérieure à six mois durant toute période de douze mois. »

Le paragraphe 14.3 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 14.4 : Amendé le 15 juillet 2014, en supprimant la Bulgarie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 14.4 se lisait comme suit :

« 14.4 La *Bulgarie* et l'*Indonésie* se réservent le droit d'inclure une disposition selon laquelle un établissement stable est considéré exister si, pendant une durée supérieure à un seuil à négocier, une installation, une plate-forme de forage ou un navire est utilisé pour l'exploration de ressources naturelles. »

Le paragraphe 14.4 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant l'Indonésie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 14.4 se lisait comme suit :

> « 14.4 La *Bulgarie* se réserve le droit d'inclure une disposition selon laquelle un établissement stable est considéré exister si, pendant une durée supérieure à un seuil à négocier, une installation, un puits ou plate-forme de forage ou un navire sont utilisés pour l'exploration de ressources naturelles. »

Le paragraphe 14.4 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 14.5 : Amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant les Émirats arabes unis et l'Indonésie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 14.5 se lisait comme suit :

> « 14.5 Le *Vietnam* se réserve le droit d'imposer les revenus tirés d'activités liées à la prospection et à l'exploitation de ressources naturelles. »

Le paragraphe 14.5 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 14.6 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 14.7 : Supprimé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 14.7 se lisait comme suit :

> « 14.7 *Israël* se réserve le droit d'inclure une disposition selon laquelle une installation, une plate-forme de forage ou un navire utilisé pour des activités liées à l'exploration de ressources naturelles sera considéré comme constituant un établissement stable dans un État contractant si ces activités continuent pendant une ou plusieurs périodes excédant au total plus de 365 jours durant toute période de deux années. »

Le paragraphe 14.7 a été remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 14.7 a été supprimé et un nouveau paragraphe 14.7 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 14.7 se lisait comme suit :

> « 14.7. Le *Chili* se réserve le droit de considérer qu'une personne possède un établissement stable si elle rend des services professionnels ou exerce d'autres activités de nature indépendante, notamment des activités de planification, de supervision ou de conseil et ce, avec un certain degré de continuité. »

Le paragraphe 14.7 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 14.8 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 15 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Azerbaïdjan à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de

Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

> « 15. L'*Albanie*, l'*Argentine*, l'*Arménie*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, l'*Inde*, l'*Indonésie*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *Russie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* réservent leur position sur le paragraphe 4, considérant que le terme « livraison » devrait être supprimé des alinéas a) et b). »

Le paragraphe 15 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant l'Indonésie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

> « 15. L'*Albanie*, l'*Argentine*, l'*Arménie*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, l'*Inde*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *Russie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* réservent leur position sur le paragraphe 4, considérant que le terme « livraison » devrait être supprimé des alinéas *a*) et *b*). »

Le paragraphe 15 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant l'Arménie, l'Inde et la Malaisie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

> « 15. L'*Albanie*, l'*Argentine*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, le *Maroc*, la *Russie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* réservent leur position sur le paragraphe 4, considérant que le terme « livraison » devrait être supprimé des alinéas *a*) et *b*). »

Le paragraphe 15 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant l'Albanie, la Côte d'Ivoire, le Gabon, le Maroc et la Tunisie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 15 se lisait comme suit :

> « 15. L'*Argentine*, la *Russie*, la *Thaïlande*, *l'Ukraine* et le *Vietnam* réservent leur position sur le paragraphe 4, considérant que le terme « livraison » devrait être supprimé des alinéas *a*) et *b*). »

Le paragraphe 15 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 16 : Amendé le 17 juillet 2008, en supprimant la Russie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

> « 16. L'*Albanie*, l'*Argentine*, la *Russie* et la *Thaïlande* réservent leur position sur l'alinéa *f*) du paragraphe 4. »

Le paragraphe 16 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en supprimant le Brésil de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

> « 16. L'*Albanie*, l'*Argentine*, le *Brésil*, la *Russie* et la *Thaïlande* réservent leur position sur l'alinéa *f*) du paragraphe 4. »

Le paragraphe 16 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant l'Albanie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le

28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 16 se lisait comme suit :

> « 16. L'*Argentine*, le *Brésil*, la *Russie* et la *Thaïlande* réservent leur position sur l'alinéa *f*) du paragraphe 4. »

Le paragraphe 16 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 16.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Le paragraphe 16.1 a été supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 16.1 se lisait comme suit :

> « 16.1 Le *Chili* se réserve le droit de modifier le paragraphe 4 en supprimant l'alinéa *f*) et en remplaçant l'alinéa *e*) par le texte correspondant repris du Projet de Modèle de Convention fiscale de 1963. »

Le paragraphe 16.1 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 16.2 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 17 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Argentine et l'Azerbaïdjan à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

> « 17. L'*Albanie*, l'*Arménie*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, l'*Inde*, l'*Indonésie*, le *Maroc*, la *Russie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable si une personne agissant au nom de cette entreprise conserve habituellement un stock de marchandises ou de produits dans un État contractant à partir duquel ladite personne livre régulièrement des marchandises ou des produits au nom de l'entreprise. »

Le paragraphe 17 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en supprimant la Malaisie de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant l'Indonésie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

> « 17. L'*Albanie*, l'*Arménie*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, l'*Inde*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *Russie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable si une personne agissant au nom de cette entreprise conserve habituellement un stock de marchandises ou de produits dans un État contractant à partir duquel ladite personne livre régulièrement des marchandises ou des produits (remplit des commandes, dans le cas de la Malaisie) au nom de l'entreprise. »

Le paragraphe 17 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant l'Arménie et l'Inde à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

P (5)

« 17. L'*Albanie*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *Russie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable si une personne agissant au nom de cette entreprise conserve habituellement un stock de marchandises ou de produits dans un État contractant à partir duquel ladite personne livre régulièrement des marchandises ou des produits (remplit des commandes, dans le cas de la Malaisie) au nom de l'entreprise. »

Le paragraphe 17 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant la Malaisie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

« 17. L'*Albanie*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, le *Maroc*, la *Russie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable si une personne agissant au nom de cette entreprise conserve habituellement un stock de marchandises ou de produits dans un État contractant, à partir duquel ladite personne livre régulièrement des marchandises ou des produits au nom de l'entreprise. »

Le paragraphe 17 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant l'Albanie, la Côte d'Ivoire, le Gabon, le Maroc et la Tunisie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 17 se lisait comme suit :

« 17. La *Russie*, la *Thaïlande*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit de considérer qu'une entreprise dispose d'un établissement stable si une personne agissant au nom de cette entreprise conserve habituellement un stock de marchandises ou de produits dans un État contractant, à partir duquel ladite personne livre régulièrement des marchandises ou des produits au nom de l'entreprise. »

Le paragraphe 17 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 17.1 : Amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant la Malaisie et la Thaïlande à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 17.1 se lisait comme suit :

« 17.1 L'*Inde* se réserve le droit de considérer qu'une entreprise d'un État contractant possède un établissement stable dans l'autre État contractant si une personne reçoit habituellement des commandes dans l'autre État contractant exclusivement ou presque exclusivement pour le compte de cette entreprise. »

Le paragraphe 17.1 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 17.2 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 18 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Argentine et l'Azerbaïdjan et en supprimant l'Estonie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 18 se lisait comme suit :

« 18. L'*Albanie*, la *Côte d'Ivoire*, l'*Estonie*, le *Gabon*, la *Lituanie*, le *Maroc*, la *Serbie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de préciser qu'un agent dont les activités sont menées entièrement ou presque entièrement au nom d'une seule entreprise ne sera pas considéré comme un agent jouissant d'un statut indépendant. »

Le paragraphe 18 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en supprimant la Slovénie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 18 se lisait comme suit :

« 18. À l'égard du paragraphe 6, l'*Albanie*, la *Côte d'Ivoire*, l'*Estonie*, le *Gabon*, la *Lituanie*, le *Maroc*, la *Serbie*, la *Slovénie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de préciser qu'un agent dont les activités sont menées entièrement ou presque entièrement au nom d'une seule entreprise ne sera pas considéré comme un agent jouissant d'un statut indépendant. »

Le paragraphe 18 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en supprimant la Lettonie de la liste des pays indiquant cette position et en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 18 se lisait comme suit :

« 18. À l'égard du paragraphe 6, l'*Albanie*, la *Côte d'Ivoire*, l'*Estonie*, le *Gabon*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, le *Maroc*, la *Serbie-et-Monténégro*, la *Slovénie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de préciser qu'un agent dont les activités sont menées entièrement ou presque entièrement au nom d'une seule entreprise ne sera pas considéré comme un agent jouissant d'un statut indépendant. »

Le paragraphe 18 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant la Serbie-et-Monténégro à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 18 se lisait comme suit :

« 18. À l'égard du paragraphe 6, l'*Albanie*, la *Côte d'Ivoire*, l'*Estonie*, le *Gabon*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, le *Maroc*, la *Slovénie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de préciser qu'un agent dont les activités sont menées entièrement ou presqu'entièrement au nom d'une seule entreprise ne sera pas considéré comme un agent jouissant d'un statut indépendant. »

Le paragraphe 18 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant l'Albanie, la Côte d'Ivoire, le Gabon, le Maroc, la Slovénie et la Tunisie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 18 se lisait comme suit :

« 18. À l'égard du paragraphe 6, l'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit de préciser qu'un agent dont les activités sont menées entièrement ou presqu'entièrement au nom d'une seule entreprise ne sera pas considéré comme un agent jouissant d'un statut indépendant. »

Le paragraphe 18 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 18.1 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 18.1 se lisait comme suit :

P (5)

« 18.1 Le *Chili* considère que le principe de pleine concurrence doit aussi être pris en compte afin de déterminer si un agent jouit d'un statut indépendant pour les fins du paragraphe 6 de l'article et souhaite ajouter ces mots à ses conventions afin de clarifier que le paragraphe doit être interprété en ce sens. »

Le paragraphe 18.1 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 19 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant la Colombie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

« 19. La *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, l'*Inde*, l'*Indonésie*, le *Maroc*, la *Russie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de prévoir qu'une entreprise d'assurance d'un État contractant sera, à l'exception du secteur de la réassurance (sauf dans le cas de l'Inde), considérée comme disposant d'un établissement stable dans l'autre État contractant si elle recouvre des primes sur le territoire de cet autre État ou assure des risques situés sur ce territoire par l'intermédiaire d'une personne autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 6. »

Le paragraphe 19 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010 en ajoutant l'Indonésie à la liste des pays indiquant cette position par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

« 19. La *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, l'*Inde*, le *Maroc*, la *Russie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de prévoir qu'une entreprise d'assurance d'un État contractant sera, à l'exception du secteur de la réassurance (sauf dans le cas de l'Inde), considérée comme disposant d'un établissement stable dans l'autre État contractant si elle recouvre des primes sur le territoire de cet autre État ou assure des risques situés sur ce territoire par l'intermédiaire d'une personne autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 6. »

Le paragraphe 19 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant l'Inde et la Russie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

« 19. La *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, le *Maroc*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de prévoir qu'une entreprise d'assurance d'un État contractant sera, à l'exception du secteur de la réassurance, considérée comme disposant d'un établissement stable dans l'autre État contractant si elle recouvre des primes sur le territoire de cet autre État ou assure des risques situés sur ce territoire par l'intermédiaire d'une personne autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 6. »

Le paragraphe 19 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en supprimant la Roumanie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

« 19. La *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, le *Maroc*, la *Roumanie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de prévoir qu'une entreprise d'assurance d'un État contractant sera, à l'exception du secteur de la réassurance, considérée comme disposant d'un établissement stable dans l'autre État contractant si elle recouvre

des primes sur le territoire de cet autre État ou assure des risques situés sur ce territoire par l'intermédiaire d'une personne autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 6. »

Le paragraphe 19 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Côte d'Ivoire, le Gabon, le Maroc et la Tunisie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 19 se lisait comme suit :

« 19. La *Roumanie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit de prévoir qu'une entreprise d'assurance d'un État contractant sera, à l'exception du secteur de la réassurance, considérée comme disposant d'un établissement stable dans l'autre État contractant si elle recouvre des primes sur le territoire de cet autre État ou assure des risques situés sur ce territoire par l'intermédiaire d'une personne autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 6. »

Le paragraphe 19 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 19.1 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 20 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Argentine à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 20 se lisait comme suit :

« 20. L'*Inde*, le *Maroc* et le *Vietnam* sont en désaccord avec les termes « le critère des douze mois s'applique à chaque chantier » figurant au paragraphe 18 des Commentaires. Ces pays considèrent qu'une série de chantiers ou de projets consécutifs de courte durée organisée par un entrepreneur devrait être considérée comme donnant lieu à l'existence d'un établissement stable dans le pays concerné. »

Le paragraphe 20 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant l'Inde à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 20 se lisait comme suit :

« 20. Le *Maroc* et le *Vietnam* sont en désaccord avec les termes « le critère des douze mois s'applique à chaque chantier » figurant au paragraphe 18 des Commentaires. Le Maroc et le Vietnam considèrent qu'une série de chantiers ou de projets consécutifs de courte durée organisée par un entrepreneur devrait être considérée comme donnant lieu à l'existence d'un établissement stable dans le pays concerné. »

Le paragraphe 20 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant le Maroc en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 20 se lisait comme suit :

« 20. Le *Vietnam* est en désaccord avec les termes « le critère des douze mois s'applique à chaque chantier » figurant au paragraphe 18 des Commentaires. Le Vietnam considère qu'une série de chantiers ou de projets consécutifs de courte durée organisée par un entrepreneur devrait être considérée comme donnant lieu à l'existence d'un établissement stable dans le pays concerné. »

Le paragraphe 20 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 21 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant Singapour à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

> « 21. La *Bulgarie* et la *Serbie* désirent ajouter, au paragraphe 33 des Commentaires sur l'article 5, leur opinion selon laquelle une personne, qui est autorisée à négocier les éléments essentiels d'un contrat mais pas nécessairement tous les éléments et détails d'un contrat, au nom d'un résident d'un autre État, peut être considéré comme ayant l'autorité de conclure des contrats. »

Le paragraphe 21 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

> « 21. La *Bulgarie* et la *Serbie-et-Monténégro* désirent ajouter, au paragraphe 33 des Commentaires sur l'article 5, leur opinion selon laquelle une personne, qui est autorisée à négocier les éléments essentiels d'un contrat mais pas nécessairement tous les éléments et détails d'un contrat, au nom d'un résident d'un autre État, peut être considéré comme ayant l'autorité de conclure des contrats. »

Le paragraphe 21 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant la Serbie-et-Monténégro en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 21 se lisait comme suit :

> « 21. La *Bulgarie* désire ajouter, au paragraphe 33 des Commentaires sur l'article 5, son opinion selon laquelle une personne, qui est autorisée à négocier les éléments essentiels d'un contrat mais pas nécessairement tous les éléments et détails d'un contrat, au nom d'un résident d'un autre État, peut être considéré comme ayant l'autorité de conclure des contrats. »

Le paragraphe 21 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 22 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 22 se lisait comme suit :

> « 22. La *Bulgarie* ne partage pas l'interprétation, donnée par le paragraphe 17 des Commentaires sur l'article 5, et est d'avis que l'organisation et la supervision sur place d'un chantier de construction d'un bâtiment, lorsqu'elle est conduite par une personne différente, n'entre pas dans le champ d'application du paragraphe 3 de l'article si cela n'a pas été spécifié dans la Convention. »

Le paragraphe 22 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 23 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 23.1 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 23.1 se lisait comme suit :

> « 23.1 Le *Chili* ne tiendra pas nécessairement compte des paragraphes 42.1 à 42.10 avant que d'autres études sur la fiscalité du commerce électronique ne soient complétées. »

Le paragraphe 23.1 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 24 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 25 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Azerbaïdjan à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

> « 25. L'*Inde* et la *Malaisie* ne sont pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes 5.3 (première partie du paragraphe) et 5.4 (première partie du paragraphe) ; elles sont d'avis que ces exemples pourraient également être considérés comme constituant des établissements stables. »

Le paragraphe 25 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant la Malaisie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 25 se lisait comme suit :

> « 25. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes 5.3 (première partie du paragraphe) et 5.4 (première partie du paragraphe) ; elle est d'avis que ces exemples pourraient également être considérés comme constituant des établissements stables. »

Le paragraphe 25 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 25.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 25.2 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 26 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 26.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 27 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 28 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 29 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 30 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

P (5)

Paragraphe 31 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Argentine à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 31 se lisait comme suit :

> « 31. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 33 ; elle est d'avis que le simple fait qu'une personne ait assisté ou participé à des négociations dans un État entre une entreprise et un client peut, dans certaines circonstances, suffire en soi à conclure que cette personne a exercé dans cet État le pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise. L'Inde estime également qu'une personne qui est autorisée à négocier, pour le compte d'un résident étranger, les éléments essentiels d'un contrat, même s'il ne s'agit pas nécessairement de la totalité des éléments et détails du contrat, peut être considérée comme exerçant le pouvoir de conclure des contrats. »

Le paragraphe 31 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 32 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 33 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 34 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 34.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 35 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 36 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 37 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 38 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 38.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 39 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 40 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 41 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 42 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 43 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 44 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 45 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 46 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 6
(REVENUS IMMOBILIERS)
ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur l'article

Paragraphe 1

1. L'*Inde* et l'*Indonésie* souhaitent aborder la question de l'inclusion des mots « y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières » lors de négociations bilatérales.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

2. Compte tenu du sens donné à l'expression « biens immobiliers » dans son droit interne, la *Biélorussie* se réserve le droit d'omettre la deuxième phrase de ce paragraphe.

(Renuméroté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

2.1 La *Lettonie* et la *Lituanie* se réservent le droit d'inclure dans la définition de l'expression « biens immobiliers » une option ou un droit semblable d'acquérir un bien immobilier.

(Renuméroté et amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

2.2 La *Colombie* se réserve le droit d'inclure dans cet article les droits relatifs à toutes les ressources naturelles en vertu du présent article. La Colombie se réserve également le droit de modifier la définition de « biens immobiliers » afin d'y inclure expressément d'autres biens.

(Remplacé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

3. La *Lituanie* se réserve le droit de modifier la deuxième phrase de la définition de l'expression « biens immobiliers » afin de clarifier que cette phrase ne s'applique pas aux fins du droit interne.

3.1 Le *Maroc* souhaite se réserver la possibilité d'appliquer les dispositions de sa législation concernant l'imposition des revenus provenant d'actions, de droits ou de parts, qui sont traités comme des revenus de biens immobiliers selon sa législation.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

4. La *Lettonie* et la *Lituanie* se réservent le droit d'inclure dans les revenus visés au paragraphe 3 les revenus provenant de l'aliénation de biens immobiliers.

P (6)

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

5. La *Lettonie* et la *Lituanie* se réservent aussi le droit d'imposer les revenus d'actionnaires de sociétés résidantes provenant de l'utilisation directe, de la location ou de l'usage, sous tout autre forme, du droit de jouissance de biens immobiliers situés sur leur territoire et détenus par la société, lorsqu'un tel droit est fondé sur la propriété d'actions ou d'autres parts sociales de la société.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant l'Indonésie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Inde* souhaite aborder la question de l'inclusion des mots « y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières » lors de négociations bilatérales. »

Le paragraphe 1 a été remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 1 a été renuméroté paragraphe 2 (voir historique du paragraphe 2) et un nouveau paragraphe 1 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 2 : Correspond au paragraphe 1 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 2 a été renuméroté paragraphe 2.1 (voir historique du paragraphe 2.1), le paragraphe 1 a été renuméroté paragraphe 2 et le titre qui le précédait a été déplacé avec ce paragraphe par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 1, tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008, a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2.1 : Correspond au paragraphe 2 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008. Le 17 juillet 2008, le paragraphe 2 a été amendé, en supprimant l'Estonie de la liste des pays indiquant cette position, et renuméroté paragraphe 2.1 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. L'*Estonie*, la *Lettonie* et la *Lituanie* se réservent le droit d'inclure dans la définition de l'expression « biens immobiliers » une option ou un droit semblable d'acquérir un bien immobilier. »

Le paragraphe 2 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2.2 : Remplacé le 15 juillet 2014 quand le paragraphe 2.2 a été supprimé et un nouveau paragraphe 2.2 a été ajouté, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au le 15 juillet 2014, le paragraphe 2.2 se lisait comme suit :

> « 2.2 L'*Estonie* se réserve le droit d'inclure dans la définition de l'expression « biens immobiliers » tout droit d'action concernant un bien immobilier parce qu'un tel droit d'action pourrait ne pas être couvert par le sens de cette expression dans son droit interne. »

Le paragraphe 2.2 a été amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 2.2 se lisait comme suit :

> « 2.2 L'*Estonie* se réserve le droit d'inclure dans la définition de l'expression « biens immobiliers » tout droit d'action concernant un bien immobilier. »

Le paragraphe 2.2 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 3 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 3.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 4 : Amendé le 22 juillet 2010, en supprimant l'Estonie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. L'*Estonie*, la *Lettonie* et la *Lituanie* se réservent le droit d'inclure dans les revenus visés au paragraphe 3 les revenus provenant de l'aliénation de biens immobiliers. »

Le paragraphe 4 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 5 : Amendé le 15 juillet 2005, en supprimant l'Estonie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. L'*Estonie*, la *Lettonie* et la *Lituanie* se réservent aussi le droit d'imposer les revenus d'actionnaires de sociétés résidentes provenant de l'utilisation directe, de la location ou de l'usage, sous tout autre forme, du droit de jouissance de biens immobiliers situés sur leur territoire et détenus par la société, lorsqu'un tel droit est fondé sur la propriété d'actions ou d'autres parts sociales de la société. »

Le paragraphe 5 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 7 (BÉNÉFICES DES ENTREPRISES) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur l'article

1. L'*Afrique du Sud*, l'*Argentine*, l'*Azerbaïdjan*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, l'*Indonésie*, la *Lettonie*, la *Malaisie*, la *Roumanie*, la *Russie*, la *Serbie*, *Singapour*, la *Thaïlande* et *Hong Kong, Chine* se réservent le droit d'utiliser la version précédente de l'article 7, soit la version incluse dans le Modèle de Convention fiscale avant la mise à jour 2010, sous réserve de leurs positions sur cette version précédente (voir l'annexe ci-dessous).

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

1.1 L'*Inde* se réserve le droit d'utiliser la version précédente de l'article 7, soit la version incluse dans le Modèle de Convention fiscale avant la mise à jour 2010, sous réserve de ses positions sur cette version précédente (voir l'annexe ci-dessous). Elle ne partage pas l'approche générale concernant l'attribution des bénéfices aux établissements stables qui est proposée dans le nouvel article, ses Commentaires et les modifications qui s'y rapportent apportées aux Commentaires sur d'autres articles (soit le paragraphe 21 des Commentaires sur l'article 8, les paragraphes 32.1 et 32.2 des Commentaires sur l'article 10, les paragraphes 25.1 et 25.2 des Commentaires sur l'article 11, les paragraphes 21.1 et 21.2 des Commentaires sur l'article 12, les paragraphes 27.1 et 27.2 des Commentaires sur l'article 13, le paragraphe 7.2 des Commentaires sur l'article 15, les paragraphes 5.1 et 5.2 des Commentaires sur l'article 21, les paragraphes 3.1 et 3.2 des Commentaires sur l'article 22 et l'alinéa 40 *a)* des Commentaires sur l'article 24).

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

1.2 L'*Argentine* et l'*Indonésie* se réservent le droit d'inclure une disposition particulière dans la Convention, qui leur permettrait d'appliquer leur droit interne en ce qui concerne l'imposition des bénéfices d'une entreprise d'assurance et de réassurance, même en l'absence d'un établissement stable.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

1.3 Même si la *République populaire de Chine* comprend et respecte le principe de l'entreprise distincte et indépendante sur lequel se base la nouvelle version de l'article 7, compte tenu du stade de développement de son administration fiscale, elle se réserve le droit d'adopter la version précédente de l'article et, dans certains cas, d'avoir recours à des méthodes plus simples pour calculer les bénéfices attribuables à un établissement stable.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

1.4 La *Colombie* se réserve le droit d'utiliser la version précédente de l'article 7, soit la version incluse dans le Modèle de Convention fiscale avant la mise à jour 2010, et d'ignorer les modifications apportées aux Commentaires sur cet article lors de cette mise à jour.

(Amended on 11 April 1977; see HISTORY)

P (7)

2. La *Malaisie*, la *Thaïlande* et l'*Ukraine* se réservent le droit d'introduire une disposition suivant laquelle, si les renseignements dont dispose l'autorité compétente d'un État contractant ne sont pas suffisants pour déterminer les bénéfices à imputer à l'établissement stable d'une entreprise, l'autorité compétente peut, à cet effet, appliquer à l'entreprise les dispositions de la législation fiscale de cet État, sous réserve que ces dispositions soient appliquées, dans la mesure où les renseignements à la disposition de l'autorité compétente le permettent, conformément aux principes édictés dans cet article.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

2.1 L'*Albanie*, l'*Argentine*, l'*Azerbaïdjan*, le *Brésil*, la *Côte d'Ivoire*, la *Croatie*, le *Gabon*, l'*Indonésie*, la *Lituanie*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *République populaire de Chine*, la *Russie*, la *Serbie*, *Singapour*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de maintenir dans leurs conventions un article spécifique relatif à l'imposition des « professions indépendantes ». Par conséquence, cette réserve s'applique également à toutes les modifications des articles et des Commentaires qui découlent de la suppression de l'article 14.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

2.2 *(Supprimé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)*

2.3 La *Tunisie* se réserve le droit de proposer l'ajout d'un critère d'imposition dans le pays de la source pour les professions indépendantes visées à l'ancien article 14 basé sur le montant (seuil à négocier) des rémunérations payées.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

3. L'*Argentine*, le *Maroc* et la *Thaïlande* se réservent le droit d'imposer dans l'État où est situé l'établissement stable les bénéfices d'entreprise tirés de la vente de biens ou de marchandises identiques ou similaires à ceux qui sont vendus par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet État, ou tirés d'autres activités d'entreprise réalisées dans cet État qui sont identiques ou similaires à celles réalisées par l'intermédiaire de cet établissement stable. Ces pays n'appliqueront cette règle que pour prévenir les abus et non pas en vertu du principe de la « force attractive ». Ainsi, la règle ne sera pas applicable si l'entreprise démontre que les ventes ou les activités ont été réalisées pour des motifs autres que l'obtention d'un avantage par le biais de la Convention.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

3.1 L'*Indonésie* se réserve le droit d'imposer, dans l'État où l'établissement stable est situé, les bénéfices d'entreprise provenant de ventes de biens et de marchandises identiques ou similaires à ceux qui sont vendus par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet État ou d'autres activités exercées dans cet État qui sont identiques ou similaires à celles exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

4. L'*Albanie* et le *Vietnam* se réservent le droit d'imposer dans l'État où est situé l'établissement stable les bénéfices d'entreprise tirés de la vente de biens ou de marchandises identiques ou similaires à ceux qui sont vendus par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet État, ou tirés d'autres activités d'entreprise réalisées dans cet État qui sont identiques ou similaires à celles réalisées par l'intermédiaire de cet établissement stable.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

4.1 Le *Maroc* et les *Philippines* se réservent le droit d'appliquer les critères relatifs à la durée du séjour et à la base fixe afin de déterminer si une personne physique exerçant une profession indépendante est imposable.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

4.2 Les *Émirats arabes unis* se réservent le droit d'inclure une disposition spécifique dans leurs conventions afin de permettre l'application de leur droit interne à toutes les activités liées à la prospection, l'extraction ou l'exploitation des ressources naturelles, incluant les activités pétrolières ainsi que les prestations de services liés à ces activités, lorsque ces activités sont exercées sur son territoire.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

5. L'*Argentine* se réserve le droit de prévoir qu'un État contractant ne sera pas tenu d'admettre en déduction les dépenses exposées à l'étranger qui ne sont pas raisonnablement imputables à l'activité réalisée par l'établissement stable, compte tenu des principes généraux contenus dans sa législation nationale concernant les dépenses de direction et les frais généraux d'administration exposés dans le cadre de services d'assistance.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

6. L'*Azerbaïdjan* et *Singapour* se réservent le droit d'ajouter un paragraphe pour préciser que les dépenses qui seront admises en déduction par un État contractant ne comprennent que les dépenses qui seraient déductibles si l'établissement stable était une entreprise distincte de cet État contractant.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

7. L'*Arménie*, la *Lituanie* et la *Serbie* se réservent le droit de clarifier, au paragraphe 2, que les dépenses devant être admises en déduction par un État Contractant n'incluent que les dépenses dont la déduction est par ailleurs admise dans le droit interne de cet État.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

P (7)

7.1 *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

8. La *Serbie* se réserve le droit de prévoir qu'un ajustement ne sera fait que s'il est considéré comme étant justifié.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

9. La *Colombie* se réserve le droit de modifier l'article 7 afin de prévoir qu'aux fins des paragraphes 1 et 2 de l'article, les bénéfices qui sont attribuables à un établissement stable au cours de son existence peuvent être imposés par l'État contractant où est situé l'établissement stable même si des paiements sont différés jusqu'à ce que l'établissement stable ait cessé d'exister.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

10. *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

11. *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

Positions sur les Commentaires

12. L'*Afrique du Sud*, l'*Argentine*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, l'*Indonésie*, la *Lettonie*, la *Malaisie*, la *Roumanie*, la *Russie*, la *Serbie*, *Singapour*, la *Thaïlande* et *Hong Kong, la Chine* interpréteront l'article 7, tel qu'il se lisait avant la mise à jour 2010, en conformité avec les Commentaires applicables tels qu'ils se lisaient avant cette mise à jour.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

13. L'*Argentine* estime que l'approche de l'entité distincte et le principe de pleine concurrence doivent être appliqués de façon symétrique aux opérations internes entre l'établissement stable et le siège — à la fois pour déterminer l'attribution correcte de bénéfices (déduction des dépenses) à l'établissement stable et l'imposition des bénéfices du siège provenant des opérations internes, en conformité avec la fiction selon laquelle l'établissement stable est une entreprise distincte et qu'une telle entreprise est indépendante du reste de l'entreprise dont l'établissement stable fait partie.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

14. L'*Inde* ne partage pas l'interprétation donnée dans la dernière phrase du paragraphe 75.1 dans la mesure où le revenu provenant de l'émission et l'échange de permis/crédits d'émission ne sera pas couvert par l'article 8 même dans les circonstances décrites au paragraphe 14.1 des Commentaires sur l'article 8.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

ANNEXE

POSITIONS SUR LA VERSION PRÉCÉDENTE DE L'ARTICLE 7 ET DES COMMENTAIRES SUR CET ARTICLE

Ce qui suit est la version des Positions sur l'article 7 et les Commentaires qui s'y rapportent tel qu'elle se lisait avant le 22 juillet 2010. Cette version antérieure des Positions sur l'article 7 et les Commentaires qui s'y rapportent est reproduite à titre de référence historique parce qu'elle continuera d'être pertinente pour l'application et l'interprétation des conventions bilatérales où l'on retrouve la version antérieure de l'article.

Positions sur l'article

1. L'*Argentine* et le *Chili* se réservent le droit d'inclure une disposition particulière dans la Convention, qui leur permettrait d'appliquer leur droit interne en ce qui concerne l'imposition des bénéfices d'une entreprise d'assurance et de réassurance.

2. La *Malaisie*, la *Thaïlande* et l'*Ukraine* se réservent le droit d'introduire une disposition suivant laquelle, si les renseignements dont dispose l'autorité compétente d'un État contractant ne sont pas suffisants pour déterminer les bénéfices à imputer à l'établissement stable d'une entreprise, l'autorité compétente peut, à cet effet, appliquer à l'entreprise les dispositions de la législation fiscale de cet État, sous réserve que ces dispositions soient appliquées, dans la mesure où les renseignements à la disposition de l'autorité compétente le permettent, conformément aux principes édictés dans cet article.

2.1 L'*Albanie*, l'*Argentine*, le *Brésil*, la *Côte d'Ivoire*, la *Croatie*, le *Gabon*, l'*Indonésie*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *République populaire de Chine*, la *Russie*, la *Serbie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de maintenir dans leurs conventions un article spécifique relatif à l'imposition des « professions indépendantes ». Par conséquence, cette réserve s'applique également à toutes les modifications des articles et des Commentaires qui découlent de la suppression de l'article 14.

2.2 La *Bulgarie* se réserve le droit de proposer au cours des négociations bilatérales le remplacement, dans cet article, du terme « bénéfices » par l'expression « bénéfices d'entreprise », dans la mesure où elle est définie à l'article 3.

2.3 La *Tunisie* se réserve le droit de proposer l'ajout d'un critère d'imposition dans le pays de la source pour les professions indépendantes visées à l'ancien article 14 basé sur le montant (seuil à négocier) des rémunérations payées.

P (7)

Paragraphes 1 et 2

3. L'*Argentine*, le *Maroc* et la *Thaïlande* se réservent le droit d'imposer dans l'État où est situé l'établissement stable les bénéfices d'entreprise tirés de la vente de biens ou de marchandises identiques ou similaires à ceux qui sont vendus par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet État, ou tirés d'autres activités d'entreprise réalisées dans cet État qui sont identiques ou similaires à celles réalisées par l'intermédiaire de cet établissement stable. Ces pays n'appliqueront cette règle que pour prévenir les abus et non pas en vertu du principe de la « force attractive ». Ainsi, la règle ne sera pas applicable si l'entreprise démontre que les ventes ou les activités ont été réalisées pour des motifs autres que l'obtention d'un avantage par le biais de la Convention.

4. L'*Albanie* et le *Vietnam* se réservent le droit d'imposer dans l'État où est situé l'établissement stable les bénéfices d'entreprise tirés de la vente de biens ou de marchandises identiques ou similaires à ceux qui sont vendus par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet État, ou tirés d'autres activités d'entreprise réalisées dans cet État qui sont identiques ou similaires à celles réalisées par l'intermédiaire de cet établissement stable.

4.1 Le *Maroc* et les *Philippines* se réservent le droit d'appliquer les critères relatifs à la durée du séjour et à la base fixe afin de déterminer si une personne physique exerçant une profession indépendante est imposable.

4.2 Le *Chili* et l'*Inde* se réservent le droit de modifier l'article 7 pour disposer que, lors de l'application des paragraphes 1 et 2 de l'article, tout revenu ou gain attribuable à un établissement stable au cours de son existence pourra être imposé par l'État contractant dans lequel l'établissement stable existe, même si les paiements sont reportés à une date ultérieure à laquelle l'établissement stable aura cessé d'exister. En outre, l'Inde se réserve le droit d'appliquer cette règle aux articles 11, 12, 13 et 21.

Paragraphe 3

5. À l'égard du paragraphe 3, l'*Argentine* se réserve le droit de prévoir qu'un État contractant ne sera pas tenu d'admettre en déduction les dépenses exposées à l'étranger qui ne sont pas raisonnablement imputables à l'activité réalisée par l'établissement stable, compte tenu des principes généraux contenus dans sa législation nationale concernant les dépenses de direction et les frais généraux d'administration exposés dans le cadre de services d'assistance.

6. Le *Brésil* réserve sa position sur l'énoncé suivant : « soit dans l'État où est situé cet établissement stable, soit ailleurs » figurant au paragraphe 3.

7. L'*Arménie*, l'*Inde*, la *Lituanie* et la *Slovénie* se réservent le droit de clarifier, au paragraphe 3, que les dépenses devant être admises en déduction par un État Contractant n'incluent que les dépenses dont la déduction est par ailleurs admise dans le droit interne de cet État.

7.1 La *Lettonie* et l'*Estonie* se réservent le droit d'ajouter au paragraphe 3 une mention précisant que les dépenses dont la déduction sera autorisée par un État contractant incluront uniquement les dépenses qui seraient déductibles si l'établissement stable était une entreprise distincte de cet État contractant.

8. L'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit d'ajouter au paragraphe 3 une disposition visant à préciser que ce paragraphe fait référence aux dépenses réelles

encourues par l'entreprise (autres que les intérêts dans le cas d'une entreprise bancaire).

Paragraphe 4

9. Le *Brésil* se réserve le droit de ne pas adopter le paragraphe 4.

Paragraphe 5

10. Le *Vietnam* se réserve le droit de ne pas adopter le paragraphe 5.

Paragraphe 6

11. Le *Brésil* se réserve le droit de ne pas adopter le paragraphe 6.

Positions sur les Commentaires

12. L'*Inde* est en désaccord avec l'interprétation donnée au paragraphe 25.

13. En ce qui concerne les paragraphes 41-50 des Commentaires sur l'article 7, le *Chili* ne souscrit pas aux méthodes spécifiques qui y sont décrites concernant l'imputation de bénéfices à un établissement stable ; ces règles doivent être prévues par le droit interne (y compris les lois applicables au contrôle des changes) et être conformes à celui-ci.

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Azerbaïdjan, la Bulgarie, la Russie et Singapour à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Afrique du Sud*, l'*Argentine*, le *Brésil*, l'*Indonésie*, la *Lettonie*, la *Malaisie*, la *Roumanie*, la *Serbie*, la *Thaïlande* et *Hong Kong, Chine* se réservent le droit d'utiliser la version précédente de l'article 7, soit la version incluse dans le Modèle de Convention fiscale avant la mise à jour 2010, sous réserve de leurs positions sur cette version précédente (voir l'annexe ci-dessous). »

Le paragraphe 1, tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010, a été remplacé. Le 22 juillet 2010, le paragraphe 1 a été renuméroté paragraphe 1.2 (voir historique du paragraphe 1.2) et un nouveau paragraphe 1 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 1.1 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 1.2 : Amendé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 1.2 se lisait comme suit :

> « 1.2 L'*Argentine* et l'*Indonésie* se réservent le droit d'inclure une disposition particulière dans la Convention, qui leur permettrait d'appliquer leur droit interne en ce qui concerne l'imposition des bénéfices d'une entreprise d'assurance et de réassurance. »

Correspond au paragraphe 1 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010. Le 22 juillet 2010, le paragraphe 1 a été renuméroté paragraphe 1.2 et amendé, en supprimant le Chili de

la liste des pays faisant cette réserve et en y ajoutant l'Indonésie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

P (7)

> « 1. L'*Argentine* et le *Chili* se réservent le droit d'inclure une disposition particulière dans la Convention, qui leur permettrait d'appliquer leur droit interne en ce qui concerne l'imposition des bénéfices d'une entreprise d'assurance et de réassurance. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant le Chili en tant que pays indiquant cette position et en apportant quelques modifications mineures, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 octobre 1997 et avant le 17 juillet 2008, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Argentine* se réserve le droit d'inclure une disposition particulière dans le Protocole annexé à la Convention, qui lui permettrait d'appliquer son droit interne en ce qui concerne l'imposition des bénéfices d'une entreprise d'assurance et de réassurance. »

Le paragraphe 1 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 1.3 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 1.4 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 2 : Amendé le 17 juillet 2008, en supprimant le Vietnam de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. La *Malaisie*, la *Thaïlande*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit d'introduire une disposition suivant laquelle, si les renseignements dont dispose l'autorité compétente d'un État contractant ne sont pas suffisants pour déterminer les bénéfices à imputer à l'établissement stable d'une entreprise, l'autorité compétente peut, à cet effet, appliquer à l'entreprise les dispositions de la législation fiscale de cet État, sous réserve que ces dispositions soient appliquées, dans la mesure où les renseignements à la disposition de l'autorité compétente le permettent, conformément aux principes édictés dans cet article. »

La paragraphe 2 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2.1 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Azerbaïdjan, la Lituanie, et Singapour à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 2.1 se lisait comme suit :

> « 2.1 L'*Albanie*, l'*Argentine*, le *Brésil*, la *Côte d'Ivoire*, la *Croatie*, le *Gabon*, l'*Indonésie*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *République populaire de Chine*, la *Russie*, la *Serbie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de maintenir dans leurs conventions un article spécifique relatif à l'imposition des « professions indépendantes ». Par conséquence, cette réserve s'applique également à toutes les modifications des articles et des Commentaires qui découlent de la suppression de l'article 14. »

Le paragraphe 2.1 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant l'Indonésie et la Thaïlande et en supprimant le Chili et l'Inde de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 2.1 se lisait comme suit :

> « 2.1 L'*Albanie*, l'*Argentine*, le *Brésil*, le *Chili*, la *République populaire de Chine*, la *Côte d'Ivoire*, la *Croatie*, le *Gabon*, l'*Inde*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *Russie*, la *Serbie*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de maintenir dans leurs conventions un article spécifique relatif à l'imposition des « professions indépendantes ». Par conséquence, cette réserve s'applique également à toutes les modifications des articles et des Commentaires qui découlent de la suppression de l'article 14. »

Le paragraphe 2.1 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant le Chili, la République populaire de Chine, l'Inde, la Russie et le Vietnam à la liste des pays indiquant cette position, en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008 le paragraphe 2.1 se lisait comme suit :

> « 2.1 L'*Albanie*, l'*Argentine*, le *Brésil*, la *Côte d'Ivoire*, la *Croatie*, le *Gabon*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *Serbie-et-Monténégro* et la *Tunisie* se réservent le droit de maintenir dans leurs conventions un article spécifique relatif à l'imposition des « professions indépendantes ». Par conséquence, cette réserve s'applique également à toutes les modifications des articles et des Commentaires qui découlent de la suppression de l'article 14. »

Le paragraphe 2.1 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant la Serbie-et-Monténégro aux pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 2.1 se lisait comme suit :

> « 2.1 L'*Albanie*, l'*Argentine*, le *Brésil*, la *Côte d'Ivoire*, la *Croatie*, le *Gabon*, la *Malaisie*, le *Maroc* et la *Tunisie* se réservent le droit de maintenir dans leurs conventions un article spécifique relatif à l'imposition des « professions indépendantes ». Par conséquence, cette réserve s'applique également à toutes les modifications des articles et des Commentaires qui découlent de la suppression de l'article 14. »

Le paragraphe 2.1 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en supprimant la Lituanie de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant l'Albanie, la Croatie, la Côte d'Ivoire, le Gabon, le Maroc et la Tunisie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 2.1 se lisait comme suit :

> « 2.1 L'*Argentine*, le *Brésil*, la *Lituanie* et la *Malaisie* se réservent le droit de maintenir dans leurs conventions un article spécifique relatif à l'imposition des « professions indépendantes ». Par conséquence, cette réserve s'applique également à toutes les modifications des articles et des Commentaires qui découlent de la suppression de l'article 14. »

Le paragraphe 2.1 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 2.2 : Supprimé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 2.2 se lisait comme suit :

« 2.2 La *Bulgarie* se réserve le droit de proposer au cours des négociations bilatérales le remplacement, dans cet article, du terme « bénéfices » par l'expression « bénéfices d'entreprise », dans la mesure où elle est définie à l'article 3. »

Le paragraphe 2.2 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 2.3 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 3 : Le titre qui précédait le paragraphe 3 a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le titre qui précédait le paragraphe se lisait comme suit:

« *Paragraphes 1 et 2* »

Le titre qui précédait le paragraphe 3 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant « Paragraphe 1 » par « Paragraphes 1 et 2 » par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après l'ajout de cette section en 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le titre qui précédait le paragraphe 1 se lisait comme suit :

« *Paragraphe 1* »

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant le Maroc à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 3 se lisait comme suit:

« 3. L'*Argentine* et la *Thaïlande* se réservent le droit d'imposer dans l'État où est situé l'établissement stable les bénéfices industriels et commerciaux tirés de la vente de biens ou de marchandises identiques ou similaires à ceux qui sont vendus par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet État, ou tirés d'autres activités industrielles ou commerciales réalisées dans cet État qui sont identiques ou similaires à celles réalisées par l'intermédiaire de cet établissement stable. Ces pays n'appliqueront cette règle que pour prévenir les abus et non pas comme un principe général et absolu. Ainsi, la règle ne sera pas applicable si l'entreprise démontre que les ventes ou les activités ont été réalisées pour des motifs autres que l'obtention d'un avantage par le biais de la Convention. »

Le paragraphe 3 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 3.1 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 4 : Amendé le 17 juillet 2008, en supprimant l'Estonie, la Lettonie et la Lituanie de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant le Vietnam, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. L'*Albanie*, l'*Estonie*, la *Lettonie* et la *Lituanie* se réservent le droit d'imposer dans l'État où est situé l'établissement stable les bénéfices industriels et commerciaux tirés de la vente de biens ou de marchandises identiques ou similaires à ceux qui sont vendus par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet État, ou tirés d'autres activités industrielles ou commerciales réalisées dans cet État qui

sont identiques ou similaires à celles réalisées par l'intermédiaire de cet établissement stable. »

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant l'Albanie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. L'*Estonie*, la *Lettonie* et la *Lituanie* se réservent le droit d'imposer dans l'État où est situé l'établissement stable les bénéfices industriels et commerciaux tirés de la vente de biens ou de marchandises identiques ou similaires à ceux qui sont vendus par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet État, ou tirés d'autres activités industrielles ou commerciales réalisées dans cet État qui sont identiques ou similaires à celles réalisées par l'intermédiaire de cet établissement stable. »

Le paragraphe 4 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 4.1 : Amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant le Maroc en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 4.1 se lisait comme suit :

« 4.1 Les *Philippines* se réservent le droit d'appliquer les critères relatifs à la durée du séjour et à la base fixe afin de déterminer si une personne physique exerçant une profession indépendante est imposable. »

Le paragraphe 4.1 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000.

Paragraphe 4.2 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 4.2 a été supprimé et un nouveau paragraphe 4.2 a été ajouté par le rapport par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 4.2 se lisait comme suit :

« 4.2 Le *Chili* et l'*Inde* se réservent le droit de modifier l'article 7 pour disposer que, lors de l'application des paragraphes 1 et 2 de l'article, tout revenu ou gain attribuable à un établissement stable au cours de son existence pourra être imposé par l'État contractant dans lequel l'établissement stable existe, même si les paiements sont reportés à une date ultérieure à laquelle l'établissement stable aura cessé d'exister. En outre, l'Inde se réserve le droit d'appliquer cette règle aux articles 11, 12, 13 et 21. »

Le paragraphe 4.2 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 5 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. À cette date, le titre qui précédait le paragraphe a été supprimé. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 5 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« *Paragraphe 3*

5. À l'égard du paragraphe 3, l'*Argentine* se réserve le droit de prévoir qu'un État contractant ne sera pas tenu d'admettre en déduction les dépenses exposées à l'étranger qui ne sont pas raisonnablement imputables à l'activité réalisée par l'établissement stable, compte tenu des principes généraux contenus dans sa

législation nationale concernant les dépenses de direction et les frais généraux d'administration exposés dans le cadre de services d'assistance. »

Le paragraphe 5 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 6 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. Le *Brésil* réserve sa position sur l'énoncé suivant: « soit dans l'État où est situé cet établissement stable, soit ailleurs » figurant au paragraphe 3. »

Le paragraphe 6 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 7 : Amendé le 22 juillet 2010, en supprimant l'Inde et la Slovénie de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant la Serbie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. L'*Arménie*, l'*Inde*, la *Lituanie* et la *Slovénie* se réservent le droit de clarifier, au paragraphe 3, que les dépenses devant être admises en déduction par un État Contractant n'incluent que les dépenses dont la déduction est par ailleurs admise dans le droit interne de cet État. »

Le paragraphe 7 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en supprimant l'Estonie et la Lettonie de la liste des pays indiquant cette position et en y en ajoutant l'Arménie et l'Inde, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. L'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie* et la *Slovénie* se réservent le droit de clarifier, au paragraphe 3, que les dépenses devant être admises en déduction par un État Contractant n'incluent que les dépenses dont la déduction est par ailleurs admise dans le droit interne de cet État. »

Le paragraphe 7 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en supprimant la Roumanie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. L'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Roumanie* et la *Slovénie* se réservent le droit de clarifier, au paragraphe 3, que les dépenses devant être admises en déduction par un État Contractant n'incluent que les dépenses dont la déduction est par ailleurs admise dans le droit interne de cet État. »

Le paragraphe 7 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Slovénie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. L'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie* et la *Roumanie* se réservent le droit de clarifier, au paragraphe 3, que les dépenses devant être admises en déduction par un État

Contractant n'incluent que les dépenses dont la déduction est par ailleurs admise dans le droit interne de cet État. »

Le paragraphe 7 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 7.1 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 7.1 se lisait comme suit :

« 7.1 La *Lettonie* et l'*Estonie* se réservent le droit d'ajouter au paragraphe 3 une mention précisant que les dépenses dont la déduction sera autorisée par un État contractant incluront uniquement les dépenses qui seraient déductibles si l'établissement stable était une entreprise distincte de cet État contractant. »

Le paragraphe 7.1 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 8 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 8 a été supprimé et un nouveau paragraphe 8 a été ajouté par le rapport par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. L'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit d'ajouter au paragraphe 3 une disposition visant à préciser que ce paragraphe fait référence aux dépenses réelles encourues par l'entreprise (autres que les intérêts dans le cas d'une entreprise bancaire). »

Le paragraphe 8 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 9 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Supprimé, ainsi que le titre qui le précédait, le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 9 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« *Paragraphe 4*

9. Le *Brésil* se réserve le droit de ne pas adopter le paragraphe 4. »

Le paragraphe 9, ainsi que le titre qui le précédait, a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 10 : Supprimé, ainsi que le titre qui le précédait, le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 10 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

« *Paragraphe 5*

10. Le *Vietnam* se réserve le droit de ne pas adopter le paragraphe 5. »

Le paragraphe 10 a été ajouté, ainsi que le titre qui le précédait, le 17 juillet 2008, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 10 a été supprimé le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. L'*Estonie* se réserve le droit d'inclure une disposition permettant d'avoir recours au droit interne en ce qui concerne l'imposition des compagnies d'assurance. »

Le paragraphe 10 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 11 : Supprimé, ainsi que le titre qui le précédait, le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 11 et le titre qui le précédait se lisaient comme suit :

> « *Paragraphe 6*
>
> 11. Le *Brésil* se réserve le droit de ne pas adopter le paragraphe 6. »

Le paragraphe 11 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 12 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant la Bulgarie, la Russie et Singapour à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

> « 12. L'*Afrique du Sud*, l'*Argentine*, le *Brésil*, l'*Indonésie*, la *Lettonie*, la *Malaisie*, la *Roumanie*, la *Serbie*, la *Thaïlande* et *Hong Kong, Chine* interpréteront l'article 7, tel qu'il se lisait avant la mise à jour 2010, en conformité avec les Commentaires applicables tels qu'ils se lisaient avant cette mise à jour. »

Le paragraphe 12 a été remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 12 a été supprimé et un nouveau paragraphe 12 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

> « 12. L'*Inde* est en désaccord avec l'interprétation donnée au paragraphe 25. »

Le paragraphe 12 a été ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 13 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Le paragraphe 13 a été supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

> « 13. En ce qui concerne les paragraphes 41 - 50 des Commentaires sur l'article 7, le *Chili* ne souscrit pas aux méthodes spécifiques qui y sont décrites concernant l'imputation de bénéfices à un établissement stable ; ces règles doivent être prévues par le droit interne (y compris les lois applicables au contrôle des changes) et être conformes à celui-ci. »

Le paragraphe 13 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 14 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 8 (NAVIGATION MARITIME, INTÉRIEURE ET AÉRIENNE) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur l'article

1. L'*Arménie*, la *Lettonie* et la *Lituanie* se réservent le droit d'appliquer, dans des cas exceptionnels, le principe de l'établissement stable pour l'imposition des bénéfices provenant de l'exploitation de navires en trafic international.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 1

2. Les *Philippines* se réservent le droit de prévoir l'imposition des bénéfices tirés de la navigation maritime et aérienne en vertu de leur droit interne.

2.1 L'*Indonésie* se réserve le droit d'inclure une disposition permettant à l'État de source d'imposer les revenus provenant de l'exploitation de navires en trafic international dans la mesure où les activités de navigation maritime découlant de cette exploitation dans cet État sont plus qu'occasionnelles et sous réserve de certaines limites.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

3. L'*Albanie*, l'*Argentine* et la *Bulgarie* se réservent le droit d'imposer les bénéfices provenant du transport de marchandises ou de passagers pris à bord en un endroit de ces pays et déchargés en un autre endroit du même pays.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

4. L'*Afrique du Sud* se réserve le droit d'inclure dans le paragraphe 1 les bénéfices tirés de la location de conteneurs.

4.1 L'*Azerbaïdjan* se réserve le droit d'inclure une disposition selon laquelle les bénéfices provenant de la location de conteneurs seront imposés de la même manière que les bénéfices provenant du transport international lorsque ces bénéfices sont complémentaires ou accessoires au transport international.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

5. La *Thaïlande* se réserve le droit de prévoir l'imposition des bénéfices tirés de la navigation maritime selon son droit interne.

5.1 L'*Inde* se réserve le droit d'appliquer l'article 12 et non l'article 8 aux profits tirés de la location d'affrètement à coque nue de navires ou d'aéronefs.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

6. L'*Afrique du Sud*, la *Lettonie* et l'*Ukraine* se réservent le droit d'inclure une disposition selon laquelle les bénéfices tirés de la location coque nue d'un navire ou d'un aéronef et, dans le cas de la *Lettonie* et de l'*Ukraine*, de la location de conteneurs, sont traités de la même façon que les bénéfices couverts par le paragraphe 1 lorsqu'ils sont accessoires au transport international.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

P (8)

6.1 L'*Afrique du Sud*, la *Bulgarie*, la *Croatie* et la *Russie* se réservent le droit d'étendre, dans des conventions bilatérales, le champ d'application de l'article aux transports routier et ferroviaire.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

6.2 Le *Maroc* se réserve le droit de prévoir que les bénéfices qu'une entreprise de transports internationaux tire de la location de conteneurs lors d'une opération complémentaire ou accessoire à l'exploitation internationale, par cette entreprise, de navires ou d'aéronefs sont couverts par les dispositions du présent article.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

6.3 La *Serbie* se réserve le droit de proposer, dans le cadre de ses négociations, que la location de conteneurs soit considérée comme une activité distincte de l'exploitation de navires et d'aéronefs en trafic international, et donc exclue du champ d'application de l'article, même lorsqu'il s'agit d'une activité directement liée ou accessoire à cette exploitation.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

6.4 La *Serbie* se réserve le droit de proposer, dans le cadre de conventions bilatérales, d'étendre le champ d'application de l'article au transport routier.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

6.5 Le *Vietnam* se réserve le droit de disposer que le droit d'imposition des revenus tirés d'activités de transport international sera partagé à parts égales entre les deux États contractants.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

6.6 Les *Émirats arabes unis* se réservent le droit d'inclure dans leurs conventions bilatérales une disposition visant à confirmer que les revenus provenant de la vente de billets pour le compte d'autres entreprises, de la vente de services techniques à un tiers, de comptes bancaires et d'autres investissements tels des actions ou obligations, tombent sous le champ d'application de l'article 8 dans la mesure où ces revenus sont accessoires à

l'exploitation d'aéronefs en trafic international par des entreprises de transport aérien.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

7. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, l'*Azerbaïdjan*, le *Brésil*, la *Colombie*, le *Gabon*, la *Géorgie*, l'*Inde*, la *Lettonie*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *République populaire de Chine* et *Hong Kong, Chine* se réservent le droit, dans leurs conventions bilatérales, de ne pas inclure le transport fluvial intérieur dans le champ d'application de l'article et d'apporter des modifications au même effet au paragraphe 3 des articles 13, 15 et 22.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Positions sur les Commentaires

8. Le *Vietnam* est en désaccord avec l'interprétation donnée au paragraphe 5 des Commentaires.

9. Le *Vietnam* est en désaccord avec l'interprétation donnée au paragraphe 10 des Commentaires au sujet de la location de conteneurs dans le cadre d'une opération accessoire.

10. Le *Brésil*, l'*Inde* et la *Malaisie* réservent leur position quant à l'application de cet article aux revenus d'activités accessoires (voir les paragraphes 4 à 10.1).

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

11. *Singapour* réserve sa position sur l'application de cet article aux revenus d'activités accessoires. Il estime que l'article 8 ne couvre pas les activités accessoires qui ne sont pas expressément mentionnées dans ses conventions fiscales.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

12. L'*Inde* ne partage pas l'interprétation selon laquelle l'article 8 s'appliquerait au revenu qu'une entreprise tirerait de l'échange de permis/crédits d'émission dans l'exemple donné au paragraphe 14.1.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 17 juillet 2008, en supprimant l'Estonie de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant l'Arménie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

« 1. L'*Estonie*, la *Lettonie* et la *Lituanie* se réservent le droit d'appliquer, dans des cas exceptionnels, le principe de l'établissement stable pour l'imposition des bénéfices provenant de l'exploitation de navires en trafic international. »

Le paragraphe 1 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2.1 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 3 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Argentine à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. L'*Albanie* et la *Bulgarie* se réservent le droit d'imposer les bénéfices provenant du transport de marchandises ou de passagers pris à bord en un endroit de ces pays et déchargés en un autre endroit du même pays. »

Le paragraphe 3 a été remplacé le 28 janvier 2003 quand le paragraphe 3 a été supprimé et un nouveau paragraphe 3 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. La *Slovaquie* se réserve le droit d'imposer au titre de l'article 12 les bénéfices provenant de la location de navires, d'aéronefs et de conteneurs. »

Le paragraphe 3 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 4 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 4.1: Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 5 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 5.1 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 6 : Amendé le 15 juillet 2014, en supprimant la Bulgarie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. L'*Afrique du Sud*, la *Bulgarie*, la *Lettonie* et l'*Ukraine* se réservent le droit d'inclure une disposition selon laquelle les bénéfices tirés de la location coque nue d'un navire ou d'un aéronef et, dans le cas de la *Bulgarie*, de la *Lettonie* et de l'*Ukraine*, de la location de conteneurs, sont traités de la même façon que les bénéfices couverts par le paragraphe 1 lorsqu'ils sont accessoires au transport international. »

Le paragraphe 6 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

> « 6. L'*Afrique du Sud*, la *Bulgarie*, la *Lettonie* et l'*Ukraine* se réservent le droit d'inclure une disposition selon laquelle les bénéfices tirés de la location coque nue d'un navire ou d'un aéronef et, dans le cas de la Bulgarie et de l'Ukraine, de la location de conteneurs, sont traités de la même façon que les bénéfices couverts par le paragraphe 1 lorsqu'ils sont accessoires au transport international. »

Le paragraphe 6 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant la Lettonie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

> « 6. L'*Afrique du Sud*, la *Bulgarie* et l'*Ukraine* se réservent le droit d'inclure une disposition selon laquelle les bénéfices tirés de la location coque nue d'un navire ou d'un aéronef et, dans le cas de la Bulgarie et de l'Ukraine, de la location de conteneurs, sont traités de la même façon que les bénéfices couverts par le paragraphe 1 lorsqu'ils sont accessoires au transport international. »

Le paragraphe 6 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Bulgarie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

> « 6. L'*Afrique du Sud* et l'*Ukraine* se réservent le droit d'inclure une disposition selon laquelle les bénéfices tirés de la location coque nue d'un navire ou d'un aéronef et, dans le cas de l'Ukraine, de la location de conteneurs, sont traités de la même façon que les bénéfices couverts par le paragraphe 1 lorsqu'ils sont accessoires au transport international. »

Le paragraphe 6 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 6.1 : Amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant le Russie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 6.1 se lisait comme suit :

> « 6.1 La *Bulgarie*, la *Croatie* et l'*Afrique du Sud* se réservent le droit d'étendre, dans des conventions bilatérales, le champ d'application de l'article aux transports routier et ferroviaire. »

Le paragraphe 6.1 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant la l'Afrique du Sud à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 6.1 se lisait comme suit :

> « 6.1 La *Bulgarie* et la *Croatie* se réservent le droit d'étendre, dans des conventions bilatérales, le champ d'application de l'article aux transports routier et ferroviaire. »

Le paragraphe 6.1 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 6.2 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 6.3 : Amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 6.3 se lisait comme suit :

> « 6.3 La *Serbie-et-Monténégro* se réserve le droit de proposer, dans le cadre de ses négociations, que la location de conteneurs soit considérée comme une activité distincte de l'exploitation de navires et d'aéronefs en trafic international, et donc exclue du champ d'application de l'article, même lorsqu'il s'agit d'une activité directement liée ou accessoire à cette exploitation. »
>
> Le paragraphe 6.3 a été ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 6.4 : Amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 6.4 se lisait comme suit :

> « 6.4 La *Serbie-et-Monténégro* se réserve le droit de proposer, dans le cadre de conventions bilatérales, d'étendre le champ d'application de l'article au transport routier. »

Le paragraphe 6.4 a été ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 6.5 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 6.6 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 7 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Azerbaïdjan, la Colombie et la Georgie et en supprimant l'Estonie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, le *Brésil*, l'*Estonie*, le *Gabon*, l'*Inde*, la *Lettonie*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *République populaire de Chine* et *Hong Kong, Chine* se réservent le droit, dans leurs conventions bilatérales, de ne pas inclure le transport fluvial intérieur dans le champ d'application de l'article et d'apporter des modifications au même effet au paragraphe 3 des articles 13, 15 et 22. »

Le paragraphe 7 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en supprimant le Chili et la Slovénie de la liste des pays indiquant cette position et en y en ajoutant Hong Kong, Chine, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, le *Brésil*, le *Chili*, la *République populaire de Chine*, l'*Estonie*, le *Gabon*, l'*Inde*, la *Lettonie*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *Slovénie* et le *Vietnam* se réservent le droit, dans leurs conventions bilatérales, de ne pas inclure le transport fluvial intérieur dans le champ d'application de l'article et d'apporter des modifications au même effet au paragraphe 3 des articles 13, 15 et 22. »

Le paragraphe 7 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en clarifiant la position au regard des modifications correspondantes au paragraphe 3 des articles 13, 15 et 22, en supprimant le Vietnam de la liste des pays indiquant cette position, en y remplaçant la Chine par la République populaire de Chine et en y ajoutant le Chili, l'Inde et la Lettonie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, le *Brésil*, la *Chine*, l'*Estonie*, le *Gabon*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *Slovénie* et le *Vietnam* se réservent le droit, dans leurs conventions bilatérales, de ne pas inclure le transport fluvial intérieur dans le champ d'application de l'article. »

Le paragraphe 7 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant l'Albanie, le Gabon, le Maroc et la Slovénie à la liste des pays indiquant cette position et en ajoutant le mot « fluvial », par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. L'*Afrique du Sud*, l'*Argentine*, le *Brésil*, la *Chine*, l'*Estonie*, la *Malaisie* et le *Vietnam* se réservent le droit, dans leurs conventions bilatérales, de ne pas inclure le transport intérieur dans le champ d'application de l'article. »

Le paragraphe 7 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000, en ajoutant l'Argentine et l'Estonie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. L'*Afrique du Sud*, le *Brésil*, la *Chine*, la *Malaisie* et le *Vietnam* se réservent le droit, dans leurs conventions bilatérales, de ne pas inclure le transport intérieur dans le champ d'application de l'article. »

Le paragraphe 7 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 8 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 9 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 10 : Amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant l'Inde à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. Le *Brésil* et la *Malaisie* réservent leur position quant à l'application de cet article aux revenus d'activités accessoires (*cf.* paragraphes 4 à 10.1). »

Le paragraphe 10 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 11: Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 12: Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 9 (ENTREPRISES ASSOCIÉES) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur l'article

1. Le *Brésil*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 2 dans leurs conventions.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

2. L'*Afrique du Sud*, la *Bulgarie*, la *Lituanie* et la *Russie* se réservent le droit de remplacer le mot « procède » par les mots « peut procéder » dans la première phrase du paragraphe 2 de leurs conventions.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

3. L'*Azerbaïdjan*, la *Malaisie* et la *Serbie* se réservent le droit de spécifier dans le paragraphe 2 qu'un ajustement corrélatif ne sera effectué que dans la mesure où cet ajustement sera considéré comme justifié.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

4. La *Côte d'Ivoire*, le *Maroc* et la *Tunisie* se réservent le droit de ne pas insérer le paragraphe 2 dans leurs conventions à moins que l'obligation de procéder à un ajustement ne soit pas applicable en cas de fraude, d'omission volontaire ou de négligence. Dans ce cas, la Tunisie entend également limiter l'ajustement aux périodes non prescrites en application de sa législation interne.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

5. La *Russie* se réserve le droit de ne pas insérer le paragraphe 2 dans ses conventions mais, dans le cadre de négociations, est prête à accepter ce paragraphe dans la mesure où il est entendu que l'autre État contractant n'est tenu de procéder à un ajustement du montant de l'impôt que dans la mesure où il accepte, unilatéralement ou dans le cadre d'une procédure amiable, l'ajustement des bénéfices effectué par le premier État.

(Remplacé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

6. L'*Argentine* se réserve le droit d'insérer une disposition selon laquelle un ajustement approprié du montant de l'impôt perçu sur les bénéfices ne sera effectué que dans les délais, et sous réserve des autres obligations procédurales, prévus par sa législation interne, et que l'obligation de procéder à un tel ajustement ne sera pas applicable en cas de fraude, d'omission volontaire ou de négligence.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 15 juillet 2014, en supprimant la Russie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 1. se lisait comme suit :

« 1. Le *Brésil*, la *Russie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 2 dans leurs conventions. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en supprimant la Malaisie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

« 1. Le *Brésil*, la *Malaisie*, la *Russie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 2 dans leurs conventions. »

Le paragraphe 1 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2 : Amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant la Lituanie et la Russie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. L'*Afrique du Sud* et la *Bulgarie* se réservent le droit de remplacer le mot « procède » par les mots « peut procéder » dans la première phrase du paragraphe 2 de leurs conventions. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Bulgarie en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. L'*Afrique du Sud* se réserve le droit de remplacer le mot « procède » par les mots « peut procéder » dans la première phrase du paragraphe 2 de ses conventions. »

Le paragraphe 2 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 3 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Azerbaïdjan à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 3. La *Malaisie* et la *Serbie* se réservent le droit de spécifier dans le paragraphe 2 qu'un ajustement corrélatif ne sera effectué que dans la mesure ou cet ajustement sera considéré comme justifié. »

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en supprimant la Slovénie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. La *Malaisie*, la *Serbie* et la *Slovénie* se réservent le droit de spécifier dans le paragraphe 2 qu'un ajustement corrélatif ne sera effectué que dans la mesure ou cet ajustement sera considéré comme justifié. »

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. La *Malaisie*, la *Serbie-et-Monténégro* et la *Slovénie* se réservent le droit de spécifier dans le paragraphe 2 qu'un ajustement corrélatif ne sera effectué que dans la mesure ou cet ajustement sera considéré comme justifié. »

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant la Malaisie et la Serbie-et-Monténégro à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. La *Slovénie* se réserve le droit de spécifier dans le paragraphe 2 qu'un ajustement corrélatif ne sera effectué que dans la mesure ou cet ajustement sera considéré comme justifié. »

Le paragraphe 3 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 4 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 5 : Remplacé le 15 juillet 2014 quand le paragraphe 5 a été supprimé et un nouveau paragraphe 5 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au le 15 juillet 2014, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. *Israël* se réserve le droit d'inclure une disposition selon laquelle un ajustement approprié du montant de l'impôt perçu dans l'État sur ces bénéfices sera effectué nonobstant les délais ou autres restrictions procédurales prévus par le droit interne des États contractants à l'exception des restrictions qui s'appliquent aux demandes effectuées en vertu d'un tel accord. »

Le paragraphe 5 a été ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 6 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 10 (DIVIDENDES) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur l'article

1. La *Thaïlande* se réserve le droit d'appliquer un taux de retenue à la source de 10 pour cent dans le cas visé à l'alinéa *a*).

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

2. *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

3. La *Bulgarie*, l'*Inde*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Malaisie*, la *Russie*, la *Serbie* et *Singapour* se réservent le droit de ne pas inclure l'obligation, pour les autorités compétentes, de régler d'un commun accord les modalités d'application du paragraphe 2.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

3.1 L'*Azerbaïdjan* se réserve le droit de ne pas inclure dans ses conventions bilatérales la phrase selon laquelle les autorités compétentes règlent d'un commun accord les modalités d'application du paragraphe 2 parce qu'il utilise une réglementation uniforme pour la mise en œuvre de toutes ses conventions bilatérales.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

4. La *Lettonie* réserve sa position sur les taux prévus par le paragraphe 2.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

5. L'*Azerbaïdjan* et la *Roumanie* se réservent le droit d'imposer à un taux uniforme devant être négocié tous les dividendes visés par le paragraphe.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

6. L'*Afrique du Sud*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, le *Maroc*, la *Russie* et la *Tunisie* réservent leur position sur les taux d'imposition visés au paragraphe 2 et sur le pourcentage minimum de participation mentionné à l'alinéa *a*).

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

7. La *Colombie*, la *Serbie* et le *Vietnam* se réservent le droit d'imposer, à un taux uniforme d'au moins 10 pour cent, tous les dividendes visés au paragraphe 2.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

7.1 L'*Argentine* se réserve le droit d'inclure dans ses conventions bilatérales une disposition selon laquelle le taux d'imposition prévu au paragraphe 2 n'est pas applicable lorsqu'une société résidente distribue des bénéfices

excédant le montant total des bénéfices fiscaux cumulés à la fin du dernier exercice qui précède la date de distribution, puisqu'elle considère que l'impôt sur les dividendes qui dépassent les bénéfices cumulés est considéré comme une imposition de la société.

(Remplacé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

7.2 L'*Argentine* et l'*Inde* se réservent le droit de fixer le taux d'imposition lors de négociations bilatérales.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

8. L'*Argentine*, la *Russie* et la *Tunisie* se réservent le droit d'inclure une disposition leur permettant d'appliquer les dispositions de leur droit interne en matière de sous-capitalisation, quelles que soient les dispositions de la Convention.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

9. L'*Albanie*, l'*Arménie*, la *Biélorussie*, la *Bulgarie*, la *Malaisie* et la *Serbie* se réservent le droit d'omettre du paragraphe 3 les concepts d' « actions ou de bons de jouissance, parts de mines, parts de fondateur » puisque ceux-ci ne font pas partie de leur législation interne.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

9.1 *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

10. La *Bulgarie* et la *Lettonie* se réservent le droit de remplacer, au paragraphe 3, l'expression « revenus d'autres parts sociales » par « revenus d'autres droits ».

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

10.1 Le *Maroc* entend amender le paragraphe 3 relatif à la définition du terme dividendes, en ajoutant les termes « ainsi que des autres revenus assimilés » à la suite des termes « ainsi que les revenus d'autres parts sociales » et avant les termes « soumis au même régime fiscal… ».

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

10.2 L'*Inde* se réserve le droit de modifier la définition du terme « dividendes ».

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

10.3 L'*Argentine* se réserve le droit d'élargir la définition des dividendes au paragraphe 3 de manière à couvrir certains paiements qui sont considérés comme distributions de dividendes au regard de son droit interne.

(Remplacé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

10.4 La *Bulgarie* se réserve le droit de proposer, lors de négociations bilatérales, l'inclusion d'une disposition selon laquelle un dividende qui est considéré comme une distribution cachée de bénéfices selon sa législation nationale reste imposable conformément à sa législation nonobstant le paragraphe 2 de l'article.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 5

11. L'*Argentine*, le *Kazakhstan*, le *Maroc*, la *Russie* et la *Tunisie* se réservent le droit d'appliquer un impôt sur les bénéfices des succursales.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

12. Le *Brésil* se réserve le droit de prélever une retenue à la source sur les bénéfices d'un établissement stable au même taux d'imposition que celui prévu au paragraphe 2, comme le veut la règle dans le système d'imposition du revenu au Brésil.

13. La *Thaïlande* se réserve le droit d'assujettir un établissement stable à un impôt sur les remises de bénéfices à un taux identique à celui prévu à l'alinéa 2 *a*).

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

14. L'*Indonésie* se réserve le droit d'appliquer un impôt sur les bénéfices des succursales, mais cet impôt sur les bénéfices des succursales n'affectera pas les dispositions des accords de production partagée relatifs au pétrole et au gaz ainsi que des accords d'exploitation dans le secteur minier.

(Remplacé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

14.1 La *Colombie* se réserve le droit d'appliquer ses règles nationales concernant l'imposition des dividendes distribués à partir des bénéfices qui n'ont pas été soumis à l'impôt des sociétés et d'imposer son impôt sur le transfert des bénéfices attribuables aux établissements stables qui n'ont pas été imposés en Colombie.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Position sur les Commentaires

15. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 24. Selon la législation indienne, certains paiements sont considérés comme des distributions et entrent donc dans la définition des dividendes.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 15 juillet 2014, en supprimant l'Argentine de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Argentine* et la *Thaïlande* se réservent le droit d'appliquer un taux de retenue à la source de 10 pour cent dans le cas visé à l'alinéa *a*). »

Le paragraphe 1 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Compte tenu de son système fiscal spécifique, le *Chili* conserve sa liberté d'action en ce qui concerne les dispositions de la Convention visant le taux et la forme de la distribution de bénéfices par des sociétés. »

Le paragraphe 2 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 2 a été supprimé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Le *Brésil* se réserve le droit d'imposer tous les dividendes visés au paragraphe 2 à un taux uniforme à négocier. »

Le paragraphe 2 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 3 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant la Malaisie et Singapour et en supprimant l'Estonie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. La *Bulgarie*, l'*Estonie*, l'*Inde*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Russie* et la *Serbie* se réservent le droit de ne pas inclure l'obligation, pour les autorités compétentes, de régler d'un commun accord les modalités d'application du paragraphe 2. »

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant l'Inde et la Russie à la liste des pays indiquant cette position et en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. La *Bulgarie*, l'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie* et la *Serbie-et-Monténégro* se réservent le droit de ne pas inclure l'obligation, pour les autorités compétentes, de régler d'un commun accord les modalités d'application du paragraphe 2. »

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en supprimant la Roumanie de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant la Serbie-et-Monténégro, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. La *Bulgarie*, l'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie* et la *Roumanie* se réservent le droit de ne pas inclure l'obligation, pour les autorités compétentes, de régler d'un commun accord les modalités d'application du paragraphe 2. »

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Bulgarie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. L'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie* et la *Roumanie* se réservent le droit de ne pas inclure l'obligation, pour les autorités compétentes, de régler d'un commun accord les modalités d'application du paragraphe 2. »

Le paragraphe 3 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 3.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 4 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant la Lettonie et en supprimant Israël de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. *Israël* réserve sa position sur les taux prévus par le paragraphe 2. »

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 janvier 1997 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. *Israël* réserve sa position sur les taux prévus par le paragraphe 2, en particulier en ce qui concerne les dividendes qui sont distribués sur les bénéfices d'une « entreprise agréée » aux termes de sa législation interne en matière d'encouragement de l'investissement. »

Le paragraphe 4 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 5 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Azerbaïdjan à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5 La *Roumanie* se réserve le droit d'imposer à un taux uniforme devant être négocié tous les dividendes visés par le paragraphe. »

Le paragraphe 5 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 6 : Amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Côte d'Ivoire, le Gabon, le Maroc et la Tunisie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. L'*Afrique du Sud* et la *Russie* réservent leur position sur les taux d'imposition visés au paragraphe 2 et sur le pourcentage minimum de participation mentionné à l'alinéa *a*). »

Le paragraphe 6 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 7 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant la Colombie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. La *Serbie* et le *Vietnam* se réservent le droit d'imposer, à un taux uniforme d'au moins 10 pour cent, tous les dividendes visés au paragraphe 2. »

Le paragraphe 7 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie en tant que pays indiquant cette position par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. La *Serbie-et-Monténégro* et le *Vietnam* se réservent le droit d'imposer, à un taux uniforme d'au moins 10 pour cent, tous les dividendes visés au paragraphe 2. »

Le paragraphe 7 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant la Serbie-et-Monténégro aux pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. Le *Vietnam* se réserve le droit d'imposer, à un taux uniforme d'au moins 10 pour cent, tous les dividendes visés au paragraphe 2. »

Le paragraphe 7 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 7.1 : Remplacé le 15 juillet 2014 quand le paragraphe 7.1 a été supprimé et un nouveau paragraphe 7.1 a été ajouté, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au le 15 juillet 2014, le paragraphe 7.1 se lisait comme suit :

« 7.1 La *Lettonie* se réserve le droit de ramener à 10 pour cent le pourcentage minimal de détention à l'alinéa *a*) et d'appliquer une retenue à la source au taux de 10 pour cent dans le cas indiqué à l'alinéa *b*). »

Le paragraphe 7.1 a été amendé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 7.1 se lisait comme suit :

« 7.1 La *Lettonie* se réserve le droit d'appliquer un retenue à la source au taux de 10 pour cent dans le cas indiqué à l'alinéa *b*). »

Le paragraphe 7.1 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000.

Paragraphe 7.2 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Argentine à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 7.2 se lisait comme suit :

« 7.2 L'*Inde* se réserve le droit de fixer le taux d'imposition lors de négociations bilatérales. »

Le paragraphe 7.2 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 8 : Amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant la Russie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

> « 8. L'*Argentine* et la *Tunisie* se réservent le droit d'inclure une disposition qui leur permettrait d'appliquer leurs dispositions internes en matière de sous-capitalisation, quelles que soient les dispositions de la Convention. »

Le paragraphe 8 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Tunisie en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

> « 8. L'*Argentine* se réserve le droit d'inclure une disposition qui lui permettrait d'appliquer ses dispositions internes en matière de sous-capitalisation, quelles que soient les dispositions de la Convention. »

Le paragraphe 8 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 9 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant la Malaisie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

> « 9. L'*Albanie*, l'*Arménie*, la *Biélorussie*, la *Bulgarie* et la *Serbie* se réservent le droit d'omettre du paragraphe 3 les concepts d' « actions ou de bons de jouissance, parts de mines, parts de fondateur » puisque ceux-ci ne font pas partie de leur droit interne. »

Le paragraphe 9 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant l'Arménie à la liste des pays indiquant cette position et en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

> « 9. L'*Albanie*, la *Biélorussie*, la *Bulgarie*, la *Serbie-et-Monténégro* et le *Vietnam* se réservent le droit d'omettre du paragraphe 3 les concepts d' « actions ou de bons de jouissance, parts de mines, parts de fondateur » puisque ceux-ci ne font pas partie de leur droit interne. »

Le paragraphe 9 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Serbie-et-Monténégro à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

> « 9. L'*Albanie*, la *Biélorussie*, la *Bulgarie* et le *Vietnam* se réservent le droit d'omettre du paragraphe 3 les concepts d' « actions ou de bons de jouissance, parts de mines, parts de fondateur » puisque ceux-ci ne font pas partie de leur droit interne. »

Le paragraphe 9 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant l'Albanie et la Bulgarie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le

28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

> « 9. La *Biélorussie* et le *Vietnam* se réservent le droit d'omettre du paragraphe 3 les concepts d' « actions ou de bons de jouissance, parts de mines, parts de fondateur » puisque ceux-ci ne font partie de leur droit interne. »

Le paragraphe 9 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 9.1 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 9.1 se lisait comme suit :

> « 9.1 La *Slovénie* se réserve le droit d'omettre « actions ou de bons de jouissance, parts de mines » puisque ceux-ci ne font pas partie de son droit interne. »

Le paragraphe 9.1 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 10 : Amendé le 15 juillet 2014, en supprimant l'Estonie et la Lituanie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. La *Bulgarie*, l'*Estonie*, la *Lettonie* et la *Lituanie* se réservent le droit de remplacer, au paragraphe 3, l'expression « revenus d'autres parts sociales » par « revenus d'autres droits ». »

Le paragraphe 10 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Bulgarie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. L'*Estonie*, la *Lettonie* et la *Lituanie* se réservent le droit de remplacer, au paragraphe 3, l'expression « revenus d'autres part sociales » par « revenus d'autres droits ». »

Le paragraphe 10 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 10.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 10.2 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 10.3 : Remplacé le 15 juillet 2014 quand le paragraphe 10.3 a été supprimé et un nouveau paragraphe 10.3 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au le 15 juillet 2014, le paragraphe 10.3 se lisait comme suit :

> « 10.3 *Israël* se réserve le droit d'exclure de la définition de dividendes au paragraphe 3 les paiements effectués par une société de placement immobilier qui est un résident d'Israël et d'imposer ces paiements conformément à sa législation interne. »

Le paragraphe 10.3 a été antérieurement remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 10.3 a été supprimé et un nouveau paragraphe 10.3 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 10.3 se lisait comme suit :

> « 10.3 Le *Chili* se réserve le droit d'étendre la définition des dividendes au paragraphe 3 de façon à couvrir tous les revenus soumis au traitement fiscal des distributions. »

Le paragraphe 10.3 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 10.4 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 11 : Amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant le Kazakhstan à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

> « 11. L'*Argentine*, le *Maroc*, la *Russie* et la *Tunisie* se réservent le droit d'appliquer un impôt sur les bénéfices des succursales. »

Le paragraphe 11 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en supprimant la Roumanie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

> « 11. L'*Argentine*, le *Maroc*, la *Roumanie*, la *Russie* et la *Tunisie* se réservent le droit d'appliquer un impôt sur les bénéfices des succursales. »

Le paragraphe 11 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant le Maroc et la Tunisie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

> « 11. L'*Argentine*, la *Roumanie* et la *Russie* se réservent le droit d'appliquer un impôt sur les bénéfices des succursales. »

Le paragraphe 11 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 12 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 13 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

> « 13. La *Thaïlande* se réserve le droit d'assujettir les distributions, effectuées par les sociétés non résidentes, de bénéfices réalisés sur son territoire. »

Le paragraphe 13 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 14 : Remplacé le 22 juillet 2010 quand le paragraphe 14 a été supprimé et un nouveau paragraphe 14 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

> « 14. Compte tenu de son système fiscal spécifique, le *Chili* conserve sa liberté d'action en ce qui concerne les dispositions de la Convention visant le taux et la forme de la distribution de bénéfices par des établissements stables. »

Le paragraphe 14 a été antérieurement remplacé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 14 se lisait comme suit :

P (10)

> « 14. Le *Vietnam* se réserve le droit d'appliquer son impôt sur les transferts de bénéfices à des taux n'excédant pas 10 pour cent. »

Le paragraphe 14 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 14.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 15 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 11
(INTÉRÊTS)
ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur l'article

1. La *Bulgarie* et l'*Ukraine* se réservent le droit d'exclure du champ d'application de l'article les intérêts afférents à un titre de créance lorsque l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux de toute personne intéressée par la création ou la cession du titre de créance sur lequel les intérêts sont payés est de tirer avantage des dispositions de cet article et non d'agir pour des motifs commerciaux véritables.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

2. L'*Argentine*, le *Brésil*, la *Côte d'Ivoire*, l'*Inde*, la *Lettonie*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Thaïlande* et l'*Ukraine* réservent leur position sur le taux prévu au paragraphe 2.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

3. Le *Brésil* se réserve le droit d'ajouter à ses conventions un paragraphe relatif aux intérêts versés au gouvernement d'un État contractant ou à l'une de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, qui en relèvent, ou encore à tout organisme (y compris une institution financière) entièrement détenu par ledit gouvernement, visant à préciser que ces intérêts sont imposables uniquement dans l'État de résidence du créancier. Toutefois, si les intérêts sont payés par le gouvernement d'un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou des collectivités locales qui en relèvent, ou encore par tout organisme (y compris une institution financière) entièrement détenu par ledit gouvernement, ces intérêts ne seront imposables que dans cet État contractant (à savoir l'Etat de la source).

(Ajouté le 23 octobre 1997 ; voir HISTORIQUE)

3.1 *(Supprimé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)*

3.2 *(Supprimé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)*

4. La *Bulgarie*, l'*Inde*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Malaisie*, la *Russie*, la *Serbie* et *Singapour* se réservent le droit de ne pas inclure l'obligation, pour les autorités compétentes, de régler d'un commun accord les modalités d'application du paragraphe 2.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

4.1 L'*Azerbaïdjan* se réserve le droit de ne pas inclure dans ses conventions bilatérales la phrase selon laquelle les autorités compétentes règlent d'un commun accord les modalités d'application du paragraphe 2 parce qu'il utilise une réglementation uniforme pour la mise en œuvre de toutes ses conventions bilatérales.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

5. Le *Brésil*, la *Thaïlande* et *l'Ukraine* se réservent le droit de considérer les pénalités infligées au titre des retards de paiement comme des intérêts aux fins de cet article, conformément à leur droit interne.

6. La *Malaisie* se réserve le droit d'exclure de la définition des intérêts les primes et lots, conformément au régime appliqué à ces paiements aux termes de ses dispositions internes.

7. Le *Brésil* et la *Thaïlande* se réservent le droit de considérer comme des intérêts tout autre produit assimilé aux revenus de sommes prêtées par la législation fiscale de l'État contractant d'où proviennent les revenus.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

7.1 La *Bulgarie*, la *Lettonie*, le *Maroc* et la *Tunisie* se réservent le droit de modifier la définition des intérêts de façon à clarifier que les paiements d'intérêts considérés comme des distributions de dividendes au regard de leur droit interne entrent dans le champ d'application de l'article 10.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

7.2 *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

Paragraphe 4

8. Le *Brésil* se réserve le droit de prévoir que lorsque des intérêts sont versés à un établissement stable d'un résident de l'autre État contractant situé dans un État tiers, la limitation visée au paragraphe 2 en matière de taux d'imposition des intérêts ne s'applique pas.

8.1 Le *Maroc* souhaite ajouter à ce paragraphe une référence aux activités d'entreprise de même nature que celles qui sont exercées par l'établissement stable, ou de nature analogue.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 5

8.2 *(Supprimé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)*

Positions sur les Commentaires

9. La *Malaisie* est en désaccord avec le paragraphe 20 des Commentaires, les primes ou lots n'étant pas imposables en vertu de la législation de ce pays.

10. L'*Inde* se réserve le droit de traiter comme des intérêts les éléments des ventes à crédit assimilables à des intérêts (décrits aux paragraphes 7.8 et 7.9).

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

11. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation donnée au paragraphe 20 ; elle se réserve le droit de traiter la différence entre la valeur de remboursement et le prix d'émission en se référant à sa propre législation.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Bulgarie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Ukraine* se réserve le droit d'exclure du champ d'application de l'article les intérêts afférents à un titre de créance lorsque l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux de toute personne intéressée par la création ou la cession du titre de créance sur lequel les intérêts sont payés est de tirer avantage des dispositions de cet article et non d'agir pour des motifs commerciaux véritables. »

Le paragraphe 1 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant la Lettonie et en supprimant Israël de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. L'*Argentine*, le *Brésil*, la *Côte d'Ivoire*, l'*Inde*, *Israël*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Thaïlande* et l'*Ukraine* réservent leur position sur le taux prévu au paragraphe 2. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en supprimant le Chili de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant Israël, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. L'*Argentine*, le *Brésil*, le *Chili*, la *Côte d'Ivoire*, l'*Inde*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Thaïlande* et l'*Ukraine* réservent leur position sur le taux prévu au paragraphe 2. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant le Chili et l'Inde à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. L'*Argentine*, le *Brésil*, la *Côte d'Ivoire*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Thaïlande* et l'*Ukraine* réservent leur position sur le taux prévu au paragraphe 2. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en supprimant la Slovaquie de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant la Côte d'Ivoire, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. L'*Argentine*, le *Brésil*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Slovaquie*, la *Thaïlande* et l'*Ukraine* réservent leur position sur le taux prévu au paragraphe 2. »

Le paragraphe 2 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 3 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 3.1 : Supprimé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 3.1 se lisait comme suit :

P (11)

> « 3.1 L'*Estonie* se réserve le droit d'ajouter un paragraphe selon lequel les intérêts provenant d'un État Contractant y seront exemptés de retenue à la source, lorsque la personne qui reçoit ces intérêts et en est le bénéficiaire effectif est le Gouvernement de l'autre État Contractant, y compris ses collectivités locales, la Banque centrale ou une quelconque institution financière détenue par cet État. »

Le paragraphe 3.1 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 29 avril 2000.

Paragraphe 3.2 : Supprimé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 3.2 se lisait comme suit :

> « 3.2 La *Bulgarie* se réserve le droit d'ajouter un paragraphe suivant lequel les intérêts provenant d'un État contractant, versés en qualité de bénéficiaire effectif au gouvernement de l'autre État contractant, y compris ses collectivités locales ou sa banque centrale ne seront pas imposables dans le premier État mentionné (à savoir l'État de la source). »

Le paragraphe 3.2 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 4 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant la Malaisie et Singapour et en supprimant l'Estonie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. La *Bulgarie*, l'*Estonie*, l'*Inde*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Russie* et la *Serbie* se réservent le droit de ne pas inclure l'obligation, pour les autorités compétentes, de régler d'un commun accord les modalités d'application du paragraphe 2. »

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant l'Inde et la Russie à la liste des pays indiquant cette position et en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. La *Bulgarie*, l'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie* et la *Serbie-et-Monténégro* se réservent le droit de ne pas inclure l'obligation, pour les autorités compétentes, de régler d'un commun accord les modalités d'application du paragraphe 2. »

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en supprimant la Roumanie de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant la Serbie-et-Monténégro, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. La *Bulgarie*, l'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie* et la *Roumanie* se réservent le droit de ne pas inclure l'obligation, pour les autorités compétentes, de régler d'un commun accord les modalités d'application du paragraphe 2. »

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Bulgarie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. L'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie* et la *Roumanie* se réservent le droit de ne pas inclure l'obligation, pour les autorités compétentes, de régler d'un commun accord les modalités d'application du paragraphe 2. »

Le paragraphe 4 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 4.1: Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 5 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 6 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 7 : Amendé le 22 juillet 2010 en ajoutant la Thaïlande à la liste des pays indiquant cette position par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. Le *Brésil* se réserve le droit de considérer comme des intérêts tout autre produit assimilé aux revenus de sommes prêtées par la législation fiscale de l'État contractant d'où proviennent les revenus. »

Le paragraphe 7 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 7.1 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant la Bulgarie et en supprimant l'Estonie et la Lituanie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 7.1 se lisait comme suit :

« 7.1 L'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, le *Maroc* et la *Tunisie* se réservent le droit de modifier la définition des intérêts de façon à clarifier que les paiements d'intérêts considérés comme des distributions de dividendes au regard de leur législation nationale entrent dans le champ d'application de l'article 10. »

Le paragraphe 7.1 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant le Maroc et la Tunisie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 7.1 se lisait comme suit :

> « 7.1 L'*Estonie*, la *Lettonie* et la *Lituanie* se réservent le droit de modifier la définition des intérêts de façon à clarifier que les paiements d'intérêts considérés comme des distributions de dividendes au regard de leur législation nationale entrent dans le champ d'application de l'article 10. »

Le paragraphe 7.1 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000.

Paragraphe 7.2 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 7.2 se lisait comme suit :

P (11)

> « 7.2 Le *Chili* se réserve le droit de supprimer la référence aux créances donnant le droit de participer aux bénéfices du débiteur. »

Le paragraphe 7.2 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 8 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 8.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 8.2 : Supprimé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 8.2 se lisait comme suit :

> « 8.2 *Israël* se réserve le droit d'inclure une disposition selon laquelle les intérêts sont imposés en vertu de l'article 7 si le contribuable en fait le choix. »

Le paragraphe 8.2 a été ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 9 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 10 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 11 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 12 (REDEVANCES) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur l'article

1. La *Bulgarie* et l'*Ukraine* se réservent le droit d'exclure du champ d'application de cet article les redevances liées à des titres de propriété ou à des droits établis ou cédés principalement dans le but de tirer avantage des dispositions de cet article et non pour des motifs commerciaux véritables.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

2. *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

Paragraphe 1

3. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, l'*Arménie*, l'*Azerbaïdjan*, la *Biélorussie*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Colombie*, la *Côte d'Ivoire*, la *Croatie*, le *Gabon*, l'*Indonésie*, le *Kazakhstan*, la *Lituanie*, la *Malaisie*, la *Maroc*, les *Philippines*, la *République démocratique du Congo*, la *République populaire de Chine*, la *Roumanie*, la *Russie*, la *Serbie*, *Singapour*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, l'*Ukraine*, le *Vietnam* et *Hong Kong, Chine* se réservent le droit d'imposer les redevances à la source.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

3.1 La *Lettonie* se réserve le droit d'imposer les redevances à la source lorsque le récipiendaire est une personne physique qui est un résident de l'autre État contractant.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

4. L'*Arménie* se réserve le droit d'imposer les droits d'auteurs perçus au titre d'œuvres littéraires, scientifiques et artistiques à un taux réduit.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

4.1 L'*Inde* se réserve de droit d'imposer à la source les redevances et les honoraires au titre de services techniques, de les définir en se référant à son droit interne, de définir la source de ces paiements, qui peut aller au-delà de la source définie au paragraphe 5 de l'article 11, et de modifier les paragraphes 3 et 4 conformément à ces positions.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

5. L'*Argentine*, le *Brésil*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, le *Maroc*, la *Russie*, la *Thaïlande* et la *Tunisie* se réservent le droit de continuer d'inclure dans la définition des redevances les revenus tirés de la location d'équipement

industriel, commercial ou scientifique ainsi que de conteneurs, conformément à la définition du terme « redevances » telle qu'elle figurait au paragraphe 2 de l'article 12 du Modèle de convention de double imposition de 1977.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

6. Les *Philippines*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit d'inclure dans la définition des redevances les rémunérations correspondant à des services techniques.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

7. L'*Argentine*, le *Brésil*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon* et la *Tunisie* se réservent le droit d'inclure dans la définition des redevances les rémunérations correspondant aux services et à l'assistance techniques.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

P (12)

7.1 Le *Maroc* se réserve le droit d'inclure dans la définition des redevances les rémunérations correspondant aux services ou à l'assistance techniques, aux études techniques et économiques, ainsi qu'aux prestations de services de toute nature.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

7.2 La *Colombie* se réserve le droit d'inclure dans la définition de redevances les paiements reçus pour la fourniture d'une assistance technique, de services techniques et de services de consultant.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

8. L'*Albanie*, l'*Arménie*, l'*Azerbaïdjan*, la *Biélorussie*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Colombie*, l'*Inde*, l'*Indonésie*, le *Kazakhstan*, la *Lettonie*, la *Malaisie*, les *Philippines*, la *République populaire de Chine*, la *Roumanie*, la *Russie*, la *Serbie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit d'inclure dans la définition des redevances les paiements au titre de l'usage, ou de la concession de l'usage, d'un équipement industriel, commercial ou scientifique.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

8.1 La *Serbie* se réserve le droit d'inclure dans la définition de redevances les revenus provenant de la location coque nue d'un navire ou d'un aéronef ainsi que des conteneurs.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

8.2 La *Malaisie* se réserve le droit d'inclure dans la définition de redevances les revenus provenant de la location de conteneurs et de navires ou d'aéronefs, y compris de la location coque nue ou dans le cadre de contrats

d'affrètement d'espace, à temps ou au voyage et sans égard au fait que le bien affrété soit armé, équipé ou ravitaillé ou ne le soit pas.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

9. La *Biélorussie* se réserve le droit d'inclure une référence aux véhicules de transport dans la définition de redevances.

10. L'*Argentine*, le *Brésil*, le *Maroc* et la *Roumanie* se réservent le droit d'inclure dans la définition de redevances les paiements pour des transmissions par satellite, câble, fibre optique ou par une technologie semblable.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

10.1 L'*Argentine* et le *Vietnam* se réservent le droit d'inclure dans la définition des redevances les paiements effectués en contrepartie de l'utilisation ou du droit d'utilisation de « films, bandes ou supports numériques » utilisés pour les émissions de radio ou de télévision.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

11. L'*Albanie*, la *Malaisie*, la *Serbie* et le *Vietnam* se réservent le droit de traiter la question des rémunérations au titre des services techniques dans un article distinct, analogue à l'article 12.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

12. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, l'*Arménie*, l'*Azerbaïdjan*, la *Biélorussie*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Colombie*, la *Côte d'Ivoire*, la *Croatie*, le *Gabon*, l'*Indonésie*, le *Kazakhstan*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Malaisie*, le *Maroc*, les *Philippines*, la *République populaire de Chine*, la *Roumanie*, la *Serbie*, *Singapour*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, l'*Ukraine*, le *Vietnam* et *Hong Kong, Chine* se réservent le droit, en vue de combler ce qu'ils estiment être une lacune de l'article, de proposer l'insertion d'une disposition définissant la source des redevances par analogie avec les dispositions du paragraphe 5 de l'article 11, qui traitent de la même question s'agissant des intérêts.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

12.1 Le *Maroc* se réserve le droit d'ajouter à ce paragraphe une référence aux activités d'entreprise de même nature que celles qui sont exercées par l'établissement stable, ou de nature analogue.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

12.2 La *République démocratique du Congo* et la *Malaisie* réservent leur position concernant le traitement des logiciels.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

12.3 Le *Kazakhstan* se réserve le droit d'inclure dans la définition de redevances les paiements pour l'usage ou la concession de l'usage de logiciels.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Positions sur les Commentaires

13. L'*Argentine*, le *Maroc*, la *Serbie* et la *Tunisie* sont en désaccord avec l'interprétation donnée dans les paragraphes 14 et 15 des Commentaires. Elles sont d'avis que les versements effectués au titre des logiciels relèvent du champ d'application de l'article dans le cas d'une aliénation partielle des droits afférents aux logiciels, que les paiements soient effectués en contrepartie du droit de faire usage d'un droit d'auteur sur les logiciels à des fins d'exploitation commerciale, ou qu'ils se rapportent à des logiciels acquis pour un usage personnel ou professionnel.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

14. Le *Vietnam* est en désaccord avec le paragraphe 9 des Commentaires. Même si la mention « pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique » n'est pas incluse dans le paragraphe 2 et si les revenus provenant de la location d'équipement relèvent de l'article 7, le fait qu'une entreprise d'un État contractant loue des équipements lourds à une personne résidant au Vietnam détermine l'existence d'un établissement stable de cette entreprise au Vietnam.

15. Le *Brésil* ne partage pas l'interprétation donnée aux paragraphes 17.1 à 17.4, particulièrement en raison de l'imposition à la source de ces paiements prévue dans sa législation.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

16. La *Malaisie* ne peut pas adhérer à la nouvelle phrase ajoutée au paragraphe 11.2, c'est à dire « Les rémunérations versées à ce titre relèvent généralement de l'article 7. » La Malaisie traite, en application de sa législation interne, les paiements au titre de fournitures de services comme une catégorie particulière de revenu et non pas comme des bénéfices d'entreprise.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

17. L'*Inde* réserve sa position sur l'interprétation donnée aux paragraphes 8.2, 10.1, 10.2, 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16 et 17.3 ; elle est d'avis que certains des paiements cités peuvent constituer des redevances.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

17.1 La *Colombie* ne partage pas les interprétations données aux paragraphes 8.2, 13.1, 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16 et 17.3; en vertu de ses lois fiscales certains des paiements visés peuvent constituer des redevances.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

18. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation selon laquelle les informations concernant une expérience industrielle, commerciale ou scientifique se limitent à une expérience antérieure.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

19. La *Malaisie* n'est pas d'accord avec l'interprétation du paragraphe 14.2 car elle est plutôt d'avis que les honoraires de licence concernant les droits de distribution de logiciels constituent des redevances.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

20. L'*Inde* ne partage pas l'interprétation proposée au paragraphe 9.1 des Commentaires sur l'article 12 selon laquelle les paiements pour la location de répéteurs ne constituent pas des redevances. Cette interprétation est contraire à l'interprétation indienne selon laquelle les paiements pour la location de répéteurs constituent des redevances d'équipement imposables selon les dispositions de son droit interne et celles de ses conventions avec plusieurs pays. Elle est aussi contraire à l'interprétation indienne selon laquelle les paiements pour l'usage de répéteurs sont des paiements pour l'usage d'un procédé et sont donc des redevances selon l'article 12. Par ailleurs, l'Inde est également en désaccord avec l'interprétation proposée dans ce paragraphe au sujet des câbles et conduites sous-marins parce qu'elle considère qu'il s'agit d'équipement industriel, commercial ou scientifique et que les paiements effectués pour leur usage constituent des redevances d'équipement.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

21. L'*Inde* ne partage pas l'interprétation proposée au paragraphe 9.2 des Commentaires sur l'article 12. Elle considère qu'un appel effectué en vertu d'un accord d'itinérance constitue l'usage d'un procédé. Par conséquent, les paiements effectués pour l'usage de ce procédé constituent des redevances aux fins de l'article 12. L'Inde considère également que les paiements pour des appels effectués en vertu d'un accord d'itinérance constituent également des redevances parce qu'il s'agit de paiements pour l'usage d'équipement industriel, commercial ou scientifique.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

22. L'*Inde* ne partage pas l'interprétation proposée au paragraphe 9.3 des Commentaires sur l'article 12. Elle considère qu'un paiement en vertu d'une « licence de spectre » constitue une redevance imposable selon les

dispositions de son droit interne et celles de ses conventions avec plusieurs pays.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

23. L'*Azerbaïdjan* et la *République populaire de Chine* ne sont pas d'accord avec l'interprétation du paragraphe 10.1 parce que ces pays d'avis que certains paiements au titre de droits exclusifs de distribution d'un produit ou d'un service sur un territoire donné peuvent être traités comme des redevances.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

24. La *Bulgarie* ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 14.4 des Commentaires sur l'article 12 et est d'avis qu'un intermédiaire chargé de la distribution de logiciels utilise les droit d'auteur dans ces logiciels lorsqu'elle demande au détenteur des droits d'auteur sur ces logiciels, ou à une autre personne autorisée à copier ces logiciels, de fournir des copies à des clients, que ce soit électroniquement ou sur un support matériel.

P (12)

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Bulgarie en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Ukraine* se réserve le droit d'exclure du champ d'application de cet article les redevances liées à des titres de propriété ou à des droits établis ou cédés essentiellement dans le but de tirer avantage des dispositions de cet article et non pour des motifs commerciaux véritables. »

Le paragraphe 1 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. La *Roumanie* se réserve le droit d'inclure un article additionnel concernant les commissions, cet article ayant une structure identique à celle de l'article 11 concernant les intérêts. »

Le paragraphe 2 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 3 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Azerbaïdjan, la Colombie et Singapour et en supprimant la Lituanie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3 L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, l'*Arménie*, la *Biélorussie*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Côte d'Ivoire*, la *Croatie*, le *Gabon*, l'*Indonésie*, le *Kazakhstan*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Malaisie*, la *Maroc*, les *Philippines*, la *République démocratique du Congo*, la *République populaire de Chine*, la *Roumanie*, la *Russie*, la *Serbie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, l'*Ukraine*, le *Vietnam* et *Hong Kong, Chine* se réservent le droit d'imposer les redevances à la source. »

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant l'Indonésie et Hong Kong, Chine et en supprimant le Chili, Israël et la Slovénie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, l'*Arménie*, la *Biélorussie*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, le *Chili*, la *Chine*, la *Côte d'Ivoire*, la *Croatie*, le *Gabon*, *Israël*, le *Kazakhstan*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Malaisie*, la *Maroc*, les *Philippines*, la *République démocratique du Congo*, la *République populaire de Chine*, la *Roumanie*, la *Russie*, la *Serbie*, la *Slovénie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit d'imposer les redevances à la source. »

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant l'Arménie, le Chili, le Kazakhstan et la République démocratique du Congo à la liste des pays indiquant cette position, en supprimant l'Estonie de cette même liste et en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie et la Chine par la République populaire de Chine, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, la *Biélorussie*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Chine*, la *Côte d'Ivoire*, la *Croatie*, l'*Estonie*, le *Gabon*, *Israël*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Malaisie*, la *Maroc*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Russie*, la *Serbie-et-Monténégro*, la *Slovénie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit d'imposer les redevances à la source. »

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant la Serbie-et-Monténégro aux pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, la *Biélorussie*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Chine*, la *Côte d'Ivoire*, la *Croatie*, l'*Estonie*, le *Gabon*, *Israël*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Malaisie*, la *Maroc*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Russie*, la *Slovénie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit d'imposer les redevances à la source. »

Le paragraphe 3 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant l'Albanie, la Bulgarie, la Côte d'Ivoire, la Croatie, le Gabon, le Maroc, la Slovénie et la Tunisie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. L'*Afrique du Sud*, l'*Argentine*, *la Biélorussie*, le *Brésil*, la *Chine*, l'*Estonie*, *Israël*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Malaisie*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Russie*, la *Thaïlande*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit d'imposer les redevances à la source. »

Le paragraphe 3 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 3.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 4 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 4 a été antérieurement supprimé le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. La *Slovaquie* se réserve le droit d'imposer les redevances à la source, mais est prête à exempter d'impôt les redevances au titre de droits d'auteur concernant les œuvres culturelles, dramatiques, musicales ou artistiques, à l'exclusion des redevances concernant les films cinématographiques ou les œuvres sur film ou bande vidéo ou d'autres moyens de reproduction en vue d'une utilisation en liaison avec la télévision. »

Le paragraphe 4 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 4.1 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 5 : Amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Côte d'Ivoire, le Gabon, le Maroc et la Tunisie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. L'*Argentine*, le *Brésil*, la *Russie* et la *Thaïlande* se réservent le droit de continuer d'inclure dans la définition des redevances les revenus tirés de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique ainsi que de conteneurs, conformément à la définition du terme « redevances » telle qu'elle figurait au paragraphe 2 de l'article 12 du Modèle de Convention de double imposition de 1977. »

Le paragraphe 5 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 6 : Amendé le 15 juillet 2014, en supprimant l'Argentine de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

> « 6. L'*Argentine*, les *Philippines*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit d'inclure dans la définition des redevances les rémunérations correspondant à des services techniques. »

Le paragraphe 6 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant le Vietnam à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

> « 6. L'*Argentine*, les *Philippines* et la *Thaïlande* se réservent le droit d'inclure dans la définition des redevances les rémunérations correspondant à des services techniques. »

Le paragraphe 6 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 7 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Argentine à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. Le *Brésil*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon* et la *Tunisie* se réservent le droit d'inclure dans la définition des redevances les rémunérations correspondant aux services et à l'assistance techniques. »

Le paragraphe 7 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Côte d'Ivoire, le Gabon et la Tunisie en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

> « 7. Le *Brésil* se réserve le droit d'inclure dans la définition des redevances les rémunérations correspondant aux services et à l'assistance techniques. »

Le paragraphe 7 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 7.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 7.2 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 8 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l' Azerbaïdjan et la Colombie et en supprimant la Lituanie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

> « 8. L'*Albanie*, l'*Arménie*, la *Biélorussie*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, l'*Inde*, l'*Indonésie*, le *Kazakhstan*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Malaisie*, les *Philippines*, la *République populaire de Chine*, la *Roumanie*, la *Russie*, la *Serbie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit d'inclure dans la définition des redevances les paiements au titre de l'usage, ou de la concession de l'usage, d'un équipement industriel, commercial ou scientifique. La Bulgarie à l'intention de proposer au cours des négociations bilatérales une imposition à la source sur les redevances au titre de l'usage, ou de la concession de l'usage, d'un équipement industriel, commercial ou scientifique à un taux inférieur à celui appliqué aux autres paiements de redevances. »

Le paragraphe 8 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en supprimant le Chili de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant l'Indonésie et la Thaïlande, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

> « 8. L'*Albanie*, l'*Arménie*, la *Biélorussie*, la *Bulgarie*, le *Brésil*, le *Chili*, la *République populaire de Chine*, l'*Estonie*, l'*Inde*, le *Kazakhstan*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Malaisie*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Russie*, la *Serbie* et le *Vietnam* se réservent le droit d'inclure dans la définition des redevances les paiements au titre de l'usage, ou de la concession de l'usage, d'un équipement industriel, commercial ou scientifique. La Bulgarie à l'intention de proposer au cours des négociations bilatérales une imposition à la source sur les redevances au titre de l'usage, ou de la concession de

l'usage, d'un équipement industriel, commercial ou scientifique à un taux inférieur à celui appliqué aux autres paiements de redevances. »

Le paragraphe 8 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant l'Arménie, le Brésil, le Chili, l'Inde, le Kazakhstan, la Russie et le Vietnam à la liste des pays indiquant cette position et en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie et la Chine par la République populaire de Chine, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. L'*Albanie*, la *Biélorussie*, la *Bulgarie*, la *Chine*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Malaisie*, les *Philippines*, la *Roumanie* et la *Serbie-et-Monténégro* se réservent le droit d'inclure dans la définition des redevances les paiements au titre de l'usage, ou de la concession de l'usage, d'un équipement industriel, commercial ou scientifique. La Bulgarie à l'intention de proposer au cours des négociations bilatérales une imposition à la source sur les redevances au titre de l'usage, ou de la concession de l'usage, d'un équipement industriel, commercial ou scientifique à un taux inférieur à celui appliqué aux autres paiements de redevances. »

P (12)

Le paragraphe 8 a été antérieurement amendé, en supprimant l'Estonie de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant la Malaisie et la Serbie-et-Monténégro, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. L'*Albanie*, la *Biélorussie*, la *Bulgarie*, la *Chine*, l'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, les *Philippines*, et la *Roumanie* se réservent le droit d'inclure dans la définition des redevances les paiements au titre de l'usage, ou de la concession de l'usage, d'un équipement industriel, commercial ou scientifique. La Bulgarie à l'intention de proposer au cours des négociations bilatérales une imposition à la source sur les redevances au titre de l'usage, ou de la concession de l'usage, d'un équipement industriel, commercial ou scientifique à un taux inférieur à celui appliqué aux autres paiements de redevances. »

Le paragraphe 8 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en supprimant la Slovaquie de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant l'Albanie et la Bulgarie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

« 8. La *Biélorussie*, la *Chine*, l'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, les *Philippines*, la *Roumanie* et la *Slovaquie* se réservent le droit d'inclure dans la définition des redevances les paiements au titre de l'usage, ou de la concession de l'usage, d'un équipement industriel, commercial ou scientifique. »

Le paragraphe 8 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 8.1 : Amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 8.1 se lisait comme suit :

« 8.1 La *Serbie-et-Monténégro* se réserve le droit d'inclure dans la définition de redevances les revenus provenant de la location coque nue d'un navire ou d'un aéronef ainsi que des conteneurs. »

Le paragraphe 8.1 a été ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 8.2 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 9 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 10 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Argentine et en supprimant la Bulgarie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. Le *Brésil*, la *Bulgarie*, le *Maroc* et la *Roumanie* se réservent le droit d'inclure dans la définition de redevances les paiements pour des transmissions par satellite, câble, fibre optique ou par une technologie semblable. »

Le paragraphe 10 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en supprimant l'Estonie, la Lettonie et la Lituanie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. Le *Brésil*, la *Bulgarie*, l'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, le *Maroc* et la *Roumanie* se réservent le droit d'inclure dans la définition de redevances les paiements pour des transmissions par satellite, câble, fibre optique ou par une technologie semblable. »

Le paragraphe 10 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Bulgarie et le Maroc à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. Le *Brésil*, l'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie* et la *Roumanie* se réservent le droit d'inclure dans la définition de redevances les paiements pour des transmissions par satellite, câble, fibre optique ou par une technologie semblable. »

Le paragraphe 10 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 10.1 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Argentine à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 10.1 se lisait comme suit :

> « 10.1 Le *Vietnam* se réserve le droit d'inclure dans la définition des redevances les paiements effectués en contrepartie de l'utilisation ou du droit d'utilisation de « films, bandes ou supports numériques » utilisés pour les émissions de radio ou de télévision. »

Le paragraphe 10.1 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 11 : Amendé le 22 juillet 2010, en supprimant la Russie de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant la Serbie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le

22 juillet 2010. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

> « 11. L'*Albanie*, la *Malaisie*, la *Russie* et le *Vietnam* se réservent le droit de traiter la question des rémunérations au titre des services techniques dans un article distinct, analogue à l'article 12. »

Le paragraphe 11 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant l'Albanie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

> « 11. La *Malaisie*, la *Russie* et le *Vietnam* se réservent le droit de traiter la question des rémunérations au titre des services techniques dans un article distinct, analogue à l'article 12. »

Le paragraphe 11 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

P (12)

Paragraphe 12 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Azerbaïdjan, la Colombie et Singapour et en supprimant l'Estonie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

> « 12. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, l'*Arménie*, la *Biélorussie*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Côte d'Ivoire*, la *Croatie*, l'*Estonie*, le *Gabon*, l'*Indonésie*, le *Kazakhstan*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Malaisie*, le *Maroc*, les *Philippines*, la *République populaire de Chine*, la *Roumanie*, la *Serbie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, l'*Ukraine*, le *Vietnam* et *Hong Kong, Chine* se réservent le droit, en vue de combler ce qu'ils estiment être une lacune de l'article, de proposer l'insertion d'une disposition définissant la source des redevances par analogie avec les dispositions du paragraphe 5 de l'article 11, qui traitent de la même question s'agissant des intérêts. »

Le paragraphe 12 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en supprimant le Chili et la Slovénie de la liste des pays indiquant cette position et en y en ajoutant l'Indonésie et Hong Kong, Chine, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

> « 12. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, l'*Arménie*, la *Biélorussie*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, le *Chili*, la *République populaire de Chine*, la *Côte d'Ivoire*, la *Croatie*, le *Gabon*, l'*Estonie*, le *Kazakhstan*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Malaisie*, le *Maroc*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Serbie*, la *Slovénie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, *l'Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit, en vue de combler ce qu'ils estiment être une lacune de l'article, de proposer l'insertion d'une disposition définissant la source des redevances par analogie avec les dispositions du paragraphe 5 de l'article 11, qui traitent de la même question s'agissant des intérêts. »

Le paragraphe 12 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant l'Arménie, le Chili et le Kazakhstan de la liste des pays indiquant cette position et en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie et la Chine par la République populaire de Chine, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

> « 12. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, la *Biélorussie*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Chine*, la *Côte d'Ivoire*, la *Croatie*, l'*Estonie*, le *Gabon*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Malaisie*,

le *Maroc*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Serbie-et-Monténégro*, la *Slovénie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit, en vue de combler ce qu'ils estiment être une lacune de l'article, de proposer l'insertion d'une disposition définissant la source des redevances par analogie avec les dispositions du paragraphe 5 de l'article 11, qui traitent de la même question s'agissant des intérêts. »

Le paragraphe 12 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant la Serbie-et-Monténégro aux pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

« 12. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, la *Biélorussie*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Chine*, la *Côte d'Ivoire*, la *Croatie*, l'*Estonie*, le *Gabon*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Malaisie*, le *Maroc*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Slovénie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit, en vue de combler ce qu'ils estiment être une lacune de l'article, de proposer l'insertion d'une disposition définissant la source des redevances par analogie avec les dispositions du paragraphe 5 de l'article 11, qui traitent de la même question s'agissant des intérêts. »

Le paragraphe 12 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant l'Albanie, la Bulgarie, la Côte d'Ivoire, la Croatie, le Gabon, le Maroc, la Slovénie et la Tunisie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

« 12. L'*Afrique du Sud*, l'*Argentine*, la *Biélorussie*, le *Brésil*, la *Chine*, l'*Estonie,* la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Malaisie*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Thaïlande*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit, en vue de combler ce qu'ils estiment être une lacune de l'article, de proposer l'insertion d'une disposition définissant la source des redevances par analogie avec les dispositions du paragraphe 5 de l'article 11, qui traitent de la même question s'agissant des intérêts. »

Le paragraphe 12 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 12.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 12.2 : Amendé le 22 juillet 2010 en ajoutant la Malaisie à la liste des pays indiquant cette position par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 12.2 se lisait comme suit :

« 12.2 La *République démocratique du Congo* réserve sa position concernant le traitement des logiciels. »

Le paragraphe 12.2 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 12.3 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 13 : Amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie dans la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

« 13. L'*Argentine*, le *Maroc*, la *Serbie-et-Monténégro* et la *Tunisie* sont en désaccord avec l'interprétation donnée dans les paragraphes 14 et 15 des Commentaires. Elles sont d'avis que les versements effectués au titre des logiciels relèvent du champ d'application de l'article dans le cas d'une aliénation partielle des droits afférents aux logiciels, que les paiements soient effectués en contrepartie du droit de faire usage d'un droit d'auteur sur les logiciels à des fins d'exploitation commerciale, ou qu'ils se rapportent à des logiciels acquis pour un usage personnel ou professionnel. »

Le paragraphe 13 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant la Serbie-et-Monténégro à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

« 13. L'*Argentine*, le *Maroc* et la *Tunisie* sont en désaccord avec l'interprétation donnée dans les paragraphes 14 et 15 des Commentaires. Elles sont d'avis que les versements effectués au titre des logiciels relèvent du champ d'application de l'article dans le cas d'une aliénation partielle des droits afférents aux logiciels, que les paiements soient effectués en contrepartie du droit de faire usage d'un droit d'auteur sur les logiciels à des fins d'exploitation commerciale, ou qu'ils se rapportent à des logiciels acquis pour un usage personnel ou professionnel. »

Le paragraphe 13 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en supprimant la Slovaquie de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant le Maroc et la Tunisie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 13 se lisait comme suit :

« 13. L'*Argentine* et la *Slovaquie* sont en désaccord avec l'interprétation donnée dans les paragraphes 14 et 15 des Commentaires. Elles sont d'avis que les versements effectués au titre des logiciels relèvent du champ d'application de l'article dans le cas d'une aliénation partielle des droits afférents aux logiciels, que les paiements soient effectués en contrepartie du droit de faire usage d'un droit d'auteur sur les logiciels à des fins d'exploitation commerciale, ou qu'ils se rapportent à des logiciels acquis pour un usage personnel ou professionnel. »

Le paragraphe 13 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 14 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 15 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 16 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 17 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 17.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 18 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 19 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 20 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 21 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 22 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 23 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Azerbaïdjan à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 23 se lisait comme suit :

> « 23. La *République populaire de Chine* n'est pas d'accord avec l'interprétation du paragraphe 10.1 parce qu'elle est d'avis que certains paiements au titre de droits exclusifs de distribution d'un produit ou d'un service sur un territoire donné peuvent être traités comme des redevances. »

Le paragraphe 8.3 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010, correspond au paragraphe 8.3. Le paragraphe 8.3 a été renuméroté paragraphe 23 le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 8.3 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 24 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 13 (GAINS EN CAPITAL) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur l'article

1. L'*Argentine* et le *Brésil* se réservent le droit d'imposer à la source les gains provenant de l'aliénation de biens situés dans un État contractant, autres que ceux visés aux paragraphes 1, 2, 3 et 4.

2. La *République populaire de Chine*, la *Serbie* et la *Thaïlande* se réservent le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation d'actions ou de droits faisant partie d'une participation substantielle dans le capital d'une société résidante.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

3. La *Lettonie* se réserve le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives aux gains en capital afférents aux activités exercées en haute mer dans un État contractant relativement à la prospection et l'exploitation du lit de la mer, au sous-sol marin et à leurs ressources naturelles.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

3.1 La *Lituanie* se réserve le droit d'insérer des dispositions spéciales concernant les gains en capital afférents aux activités se rattachant à l'exploration ou l'exploitation des ressources naturelles qui sont exercées dans un État contractant.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

4. La *Lituanie* se réserve le droit de restreindre l'application du paragraphe 3 aux entreprises qui exploitent des navires et aéronefs en trafic international.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

5. La *Colombie*, l'*Inde* et le *Vietnam* se réservent le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation d'actions ou de droits détenus dans une société résidente.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

6. La *Bulgarie* se réserve le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation de droits dans une société qui est résidente de Bulgarie autres que les titres cotés sur une bourse des valeurs réglementée.

(Remplacé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

7. La *Bulgarie* se réserve le droit d'étendre le champ d'application de la disposition afin de couvrir les gains provenant de l'aliénation de véhicules de transport ferroviaire ou routier.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

8. Le *Vietnam* se réserve le droit de modifier le paragraphe 4 de façon à ce que les biens immobiliers en question ne doivent représenter que 30 pour cent de la totalité des actifs détenus par la société.

(Remplacé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

9. La *Serbie* se réserve le droit de proposer, dans le cadre de conventions bilatérales, d'étendre le champ d'application de cette disposition aux gains provenant de l'aliénation de véhicules servant au transport routier en trafic international.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

P (13)

Positions sur les Commentaires

10. L'*Inde* réserve sa position sur le paragraphe 4.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

11. La *Lituanie* se réserve le droit de ne pas inclure le paragraphe 4 dans ses conventions.

(Remplacé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2 : Amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant la Serbie à la liste des pays indiquant cette position et en remplaçant la Chine par la République populaire de Chine, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. La *Thaïlande* se réserve le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation d'actions ou de droits entrant dans la composition d'une participation substantielle dans le capital d'une société résidente. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en supprimant Israël de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. *Israël* et la *Thaïlande* se réservent le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation d'actions ou de droits entrant dans la composition d'une participation substantielle dans le capital d'une société résidente. »

Le paragraphe 2 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 3 : Amendé le 15 juillet 2014, en supprimant la Lituanie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. La *Lettonie* et la *Lituanie* se réservent le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives aux gains en capital afférents aux activités exercées en haute mer dans un État contractant relativement à la prospection et l'exploitation du lit de la mer, au sous-sol marin et à leurs ressources naturelles. »

Le paragraphe 3 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 3.1: Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 4 : Amendé le 15 juillet 2014, en supprimant l'Estonie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. L'*Estonie* et la *Lituanie* se réservent le droit de restreindre l'application du paragraphe 3 aux entreprises qui exploitent des navires et aéronefs en trafic international. »

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en supprimant la Lettonie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. L'*Estonie*, la *Lettonie* et la *Lituanie* se réservent le droit de restreindre l'application du paragraphe 3 aux entreprises qui exploitent des navires et aéronefs en trafic international. »

Le paragraphe 4 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 5 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant la Colombie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. L'*Inde* et le *Vietnam* se réservent le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation d'actions ou de droits détenus dans une société résidente dans chacun de ces pays respectivement. »

Le paragraphe 5 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en supprimant le Chili de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. Le *Chili*, l'*Inde* et le *Vietnam* se réservent le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation d'actions ou de droits détenus dans une société résidente dans chacun de ces pays respectivement. »

Le paragraphe 5 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant le Chili et l'Inde à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. Le *Vietnam* se réserve le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation d'actions ou de droits détenus dans une société résidente du Vietnam. »

Le paragraphe 5 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 6 : Remplacé le 28 janvier 2003 quand le paragraphe 6 a été supprimé et un nouveau paragraphe 6 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

> « 6. L'*Estonie*, *Israël*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Roumanie*, la *Thaïlande*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation d'actions ou de droits détenus dans une entreprise dont l'actif est composé principalement de biens immobiliers situés dans leur État. L'*Ukraine* se réserve également le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation de droits à des actions visées à la phrase précédente. »

Le paragraphe 6 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 7 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 8 : Remplacé le 17 juillet 2008 quand le paragraphe 8 a été supprimé et un nouveau paragraphe 8 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 8 se lisait comme suit :

> « 8. Le *Maroc* se réserve le droit d'imposer les gains provenant de l'aliénation d'actions et autres parts sociales de sociétés immobilières ou à prépondérance immobilière marocaines bénéficiant à des non-résidents, en conformité avec sa législation fiscale. »

Le paragraphe 8 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 9 : Amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

> « 9. La *Serbie-et-Monténégro* se réserve le droit de proposer, dans le cadre de conventions bilatérales, d'étendre le champ d'application de cette disposition aux gains provenant de l'aliénation de véhicules servant au transport routier en trafic international. »

Le paragraphe 9 a été ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 10 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 11 : Remplacé le 15 juillet 2014 quand le paragraphe 11 a été supprimé et un nouveau paragraphe 11 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au le 15 juillet 2014, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

> « 11. *Israël* se réserve le droit d'inclure une disposition selon laquelle lorsqu'une personne, qui était un résident d'un État contractant, devient un résident de l'autre État contractant, cet article n'empêche pas le premier État d'imposer, conformément à son droit interne, les gains en capital sur les biens détenus par cette personne lors du changement de résidence. Dans le cas d'une aliénation de bien visée aux paragraphes 1, 2, 3 et 4 qui survient après le changement de résidence, la double imposition sera éliminée par le premier État contractant. Dans le cas d'une aliénation de bien visée au paragraphe 5 qui survient après le changement de résidence, la double imposition sera éliminée par l'autre État contractant. »

Le paragraphe 11 a été ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 14 (PROFESSIONS INDÉPENDANTES) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur l'article

[Toutes les positions sur l'article 14 ont été supprimées lorsque, le 29 avril 2000, l'article lui-même a été supprimé du Modèle de convention fiscale sur la base du rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE », qui a été adopté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE le 27 janvier 2000.]

HISTORIQUE

Titre : Supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000. Le titre se lisait antérieurement comme suit :

> « POSITIONS SUR L'ARTICLE 14 (PROFESSIONS INDÉPENDANTES) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT »

Paragraphe 1 : Supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000. Le paragraphe 1, qui avait été inclus en 1997, se lisait antérieurement comme suit :

> « 1. L'*Argentine* se réserve le droit d'imposer un montant n'excédant pas 10 pour cent des revenus bruts tirés d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant exercées en Argentine dans le cas où il n'existe pas de base fixe et d'appliquer sa législation interne dans le cas où existe une base fixe. »

Paragraphe 2 : Supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000. Le paragraphe 2, qui avait été inclus en 1997, se lisait antérieurement comme suit :

> « 2. La *Biélorussie* se réserve le droit d'inclure dans l'article une définition de l'expression « base fixe » selon laquelle cette expression signifie une installation fixe, tel un bureau ou une salle, qui est utilisée pour l'ensemble ou une partie des activités exercées par une personne physique qui exerce une profession indépendante. »

Paragraphe 3 : Supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000. Le paragraphe 3, qui avait été inclus en 1997, se lisait antérieurement comme suit :

> « 3. Le *Brésil* et la *Malaisie* n'utilisent pas le concept de base fixe dans leurs conventions fiscales et modifieront en conséquence cet article et les autres articles faisant référence à ce concept. »

Paragraphe 4 : Supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000. Le paragraphe 4, qui avait été inclus en 1997, se lisait antérieurement comme suit :

> « 4. Le *Brésil* réserve sa position sur l'article. Lors de la négociation des conventions, le Brésil se réserve le droit d'imposer à la source tous les paiements effectués par ses résidents à des non-résidents. »

Paragraphe 5 : Supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000. Le paragraphe 5, qui avait été inclus en 1997, se lisait antérieurement comme suit :

« 5. La *Chine*, la *Roumanie* et la *Slovaquie* se réservent le droit d'imposer les personnes physiques exerçant une profession libérale ou une autre activité de caractère indépendant lorsqu'elles séjournent sur son territoire pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois, même si ces personnes ne disposent pas d'une base fixe pour l'exercice de cette profession ou de cette activité. »

Paragraphe 6 : Supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000. Le paragraphe 6, qui avait été inclus en 1997, se lisait antérieurement comme suit :

« 6. L'*Estonie*, la *Lettonie* et la *Lituanie* se réservent le droit de restreindre l'application de cet article aux seules personnes physiques. »

Paragraphe 7 : Supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000. Le paragraphe 7, qui avait été inclus en 1997, se lisait antérieurement comme suit :

« 7. L'*Afrique du Sud*, l'*Estonie*, la *Lettonie* et la *Lituanie* se réservent le droit d'imposer les personnes physiques exerçant une profession libérale ou toute autre activité de caractère indépendant lorsqu'elles séjournent sur leur territoire pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois et considère que ces personnes disposent d'une base fixe aux fins de la convention. »

P (14)

Paragraphe 8 : Supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000. Le paragraphe 8, qui avait été inclus en 1997, se lisait antérieurement comme suit :

« 8. La *Lettonie* et la *Lituanie* se réservent le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions concernant les revenus de professions indépendantes afférents aux activités exercées en haute mer dans un État contractant relativement à la prospection et l'exploitation du lit de la mer, au sous-sol marin et à leurs ressources. »

Paragraphe 9 : Supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000. Le paragraphe 9, qui avait été inclus en 1997, se lisait antérieurement comme suit :

« 9. La *Malaisie* et le *Vietnam* se réservent le droit d'imposer les personnes physiques exerçant une profession libérale ou toute autre activité de caractère indépendant lorsqu'elles séjournent sur son territoire pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours dans une année civile. »

Paragraphe 10 : Supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000. Le paragraphe 10, qui avait été inclus en 1997, se lisait antérieurement comme suit :

« 10. La *Malaisie* se réserve le droit d'imposer les revenus tirés d'une profession libérale ou de toute autre activité de caractère indépendant exercée par une personne physique lorsque ces revenus excèdent un montant à négocier et sont obtenus, soit auprès de résidents de Malaisie, soit par le biais d'un établissement stable dont dispose une personne non-résidente en Malaisie, que ladite personne physique séjourne ou non en Malaisie pendant une période ou des personnes n'excédant pas 183 jours dans une année civile. »

Paragraphe 11 : Supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000. Le paragraphe 11, qui avait été inclus en 1997, se lisait antérieurement comme suit :

« 11. Les *Philippines* se réservent le droit d'imposer les personnes physiques exerçant une profession libérale ou toute autre activité de caractère indépendant lorsqu'elles séjournent sur son territoire pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois. »

Paragraphe 12 : Supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000. Le paragraphe 12, qui avait été inclus en 1997, se lisait antérieurement comme suit :

« 12. La *Thaïlande* se réserve le droit d'imposer les personnes physiques exerçant une profession libérale ou toute autre activité de caractère indépendant lorsqu'elles séjournent sur son territoire pendant une période ou des périodes excédant un certain nombre de jours, à être négocié, durant toute période de douze mois. »

Paragraphe 13 : Supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000. Le paragraphe 13, qui avait été inclus en 1997, se lisait antérieurement comme suit :

« 13. L'*Estonie*, la *Lettonie* et la *Lituanie* sont en désaccord avec l'interprétation donnée au paragraphe 3 des Commentaires et interprètent les dispositions de l'article 14 en fonction des dispositions de leur droit interne. »

Paragraphe 14 : Supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000. Le paragraphe 14, qui avait été inclus en 1997, se lisait antérieurement comme suit :

« 14. Le *Vietnam* est en désaccord avec l'interprétation donnée au paragraphe 3 des Commentaires. Le Vietnam estime avoir le droit d'imposer les revenus visés par l'article conformément aux dispositions de sa législation nationale et de ne pas se fonder sur les dispositions de l'article 7 ni sur les Commentaires qui s'y rapportent, en particulier en ce qui concerne les dépenses admises en déduction. »

POSITIONS SUR L'ARTICLE 15 (REVENUS D'EMPLOI) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur l'article

1. *(Supprimé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)*

2. La *Lettonie* se réserve le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions concernant les revenus d'emploi afférents aux activités exercées en haute mer dans un État contractant relativement à la prospection et l'exploitation du lit de la mer, au sous-sol marin et à leurs ressources.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

3. La *Lituanie* se réserve le droit d'insérer des dispositions spéciales concernant les revenus d'emploi afférents aux activités exercées dans un État contractant qui se rattachent à l'exploration ou l'exploitation des ressources naturelles.

(Remplacé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

4. La *Serbie* se réserve le droit de proposer l'ajout d'un paragraphe distinct selon lequel la rémunération reçue par un résident d'un État contractant n'est imposable que dans cet État si la rémunération est payée au titre d'un emploi qui est exercé dans l'autre État contractant et qui se rapporte à un chantier de construction ou de montage durant une période convenue durant laquelle le chantier ne constitue pas un établissement stable dans l'autre État.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

5. L'*Inde* se réserve le droit de déterminer la période de séjour visée dans ce paragraphe lors de négociations bilatérales.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

5.1 Les *Émirats arabes unis* se réservent le droit de modifier le paragraphe 3 afin de prévoir que la rémunération reçue au titre d'un emploi salarié lié à l'opération d'un aéronef exploité en trafic international (y compris l'emploi de l'équipage de l'aéronef et du personnel au sol) est imposable exclusivement dans l'État de résidence de l'opérateur de cet aéronef.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

5.2 L'*Azerbaïdjan* se réserve le droit de prévoir que les rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié exercé à bord de navires ou aéronefs ne sont imposables que dans l'État de résidence de leur opérateur.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

5.3 La *Colombie* se réserve le droit de modifier le paragraphe 3 et de faire des changements correspondants à la définition de l'expression « trafic international » afin de couvrir le revenu perçu par les résidents d'un État contractant au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international par une entreprise d'un État tiers.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Positions sur les Commentaires

6. L'*Inde* n'adhère par à l'interprétation du paragraphe 6.2 parce qu'elle ne reconnaît pas la notion d'associé traité comme un employeur dans le cas d'une société de personnes fiscalement transparente.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

7. L'*Inde* et la *République populaire de Chine* ne partagent pas l'interprétation donnée au paragraphe 2.9 parce qu'elles estiment que le paiement qu'un employé reçoit en contrepartie d'une obligation de ne pas travailler pour un concurrent de son ex-employeur constitue une rémunération des activités exercées avant la fin de l'emploi et que ce paiement est imposable dans l'État contractant où l'emploi est exercé avant qu'il n'y soit mis fin.

P (15)

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Supprimé le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Argentine* réserve sa position sur l'alinéa *a*) du paragraphe 2 et souhaite insérer dans ses conventions l'expression « au cours de l'année fiscale considérée » à la place de l'expression durant toute période de douze mois commençant ou se terminant au cours de l'année fiscale considérée ».. »

Le paragraphe 1 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2 : Amendé le 15 juillet 2014, en supprimant la Lituanie la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. La *Lettonie* et la *Lituanie* se réservent le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions concernant les revenus d'emploi afférents aux activités exercées en haute mer dans un État contractant relativement à la prospection et l'exploitation du lit de la mer, au sous-sol marin et à leurs ressources. »

Le paragraphe 2 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 3 : Remplacé le 15 juillet 2014 quand le paragraphe 3 a été supprimé et un nouveau paragraphe 3 a été ajouté, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au le 15 juillet 2014, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. L'*Argentine* se réserve le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives aux revenus d'emploi afférents à des activités de prospection et d'exploitation pétrolières en haute mer ainsi qu'à des activités connexes. »

Le paragraphe 3 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 4 : Amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. La *Serbie-et-Monténégro* se réserve le droit de proposer l'ajout d'un paragraphe distinct selon lequel la rémunération reçue par un résident d'un État contractant n'est imposable que dans cet État si la rémunération est payée au titre d'un emploi qui est exercé dans l'autre État contractant et qui se rapporte à un chantier de construction ou de montage durant une période convenue durant laquelle le chantier ne constitue pas un établissement stable dans l'autre État. »

Le paragraphe 4 a été ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 5 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 5.1 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Paragraphe 5.2 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 5.3 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 6 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 7 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 16 (TANTIÈMES) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur l'article

1. L'*Albanie*, l'*Azerbaïdjan*, la *Bulgarie*, la *République démocratique du Congo*, l'*Indonésie*, la *Lettonie*, la *Lituanie* et la *Serbie* se réservent le droit d'imposer conformément à l'article toute rémunération versée à un membre d'un conseil d'administration ou de quelque autre organe d'une société résidante.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

2. *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

3. Le *Maroc* se réserve le droit d'imposer conformément à l'article toute rémunération versée à un membre d'un conseil d'administration ou de quelque autre organe similaire d'une société résidante. Le Maroc se réserve également le droit d'étendre le champ d'application de l'article aux rémunérations versées aux cadres dirigeants de haut niveau.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

4. L'*Indonésie*, la *Malaisie* et le *Vietnam* se réservent le droit d'étendre les dispositions de l'article à la rémunération des dirigeants occupant des postes de direction de haut niveau.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Azerbaïdjan et en supprimant l'Estonie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Albanie*, la *Bulgarie*, la *République démocratique du Congo*, l'*Estonie*, l'*Indonésie*, la *Lettonie*, la *Lituanie* et la *Serbie* se réservent le droit d'imposer conformément à l'article toute rémunération versée à un membre d'un conseil d'administration ou de quelque autre organe d'une société résidente. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en supprimant la Slovénie de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant l'Indonésie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Albanie*, la *Bulgarie*, la *République démocratique du Congo*, l'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Serbie* et la *Slovénie* se réservent le droit d'imposer conformément à l'article toute rémunération versée à un membre d'un conseil d'administration ou de quelque autre organe d'une société résidente. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant la République démocratique du Congo à la liste des pays indiquant cette position et en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Albanie*, la *Bulgarie*, l'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Serbie-et-Monténégro* et la *Slovénie* se réservent le droit d'imposer conformément à l'article toute rémunération versée à un membre d'un conseil d'administration ou de quelque autre organe d'une société résidente. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant la Serbie-et-Monténégro aux pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Albanie*, la *Bulgarie*, l'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie* et la *Slovénie* se réservent le droit d'imposer conformément à l'article toute rémunération versée à un membre d'un conseil d'administration ou de quelque autre organe d'une société résidente. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant l'Albanie, la Bulgarie et la Slovénie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Estonie*, la *Lettonie* et la *Lituanie* se réservent le droit d'imposer conformément à l'article toute rémunération versée à un membre d'un conseil d'administration ou de quelque autre organe d'une société résidente. »

Le paragraphe 1 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. La *Thaïlande* se réserve le droit d'étendre le champ d'application de l'article aux rémunérations versées aux cadres dirigeants. »

Le paragraphe 2 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 3 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 4 : Amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant l'Indonésie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. La *Malaisie* et le *Vietnam* se réservent le droit d'étendre les dispositions de l'article à la rémunération des dirigeants occupant des postes de direction de haut niveau. »

Le paragraphe 4 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 17 (ARTISTES ET SPORTIFS) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur l'article

1. Les *Philippines* et la *Russie* se réservent le droit d'exclure du champ d'application du paragraphe 1 les artistes et les sportifs au service d'organismes subventionnés au moyen de fonds publics.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

2. L'*Inde* se réserve le droit d'inclure sous le terme « artiste » (« entertainers » dans la version anglaise) les artistes qui offrent des prestations publiques et ceux qui n'en offrent pas.

(Remplacé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Positions sur les Commentaires

3. L'*Argentine*, le *Brésil* et la *Malaisie* ne partagent pas l'interprétation donnée au paragraphe 3 selon laquelle l'article 17 ne devrait pas s'appliquer à un modèle agissant en cette qualité et présentant des vêtements lors d'un défilé de mode. Ils considèrent que, dans certaines circonstances, un défilé de mode peut être considéré comme un divertissement. Ainsi, l'article 17 peut s'appliquer au revenu qu'un modèle tire de sa participation à un tel défilé de mode (par opposition aux revenus qu'un modèle tire d'autres activités, à savoir la séance photo, lorsque l'activité exercée n'est clairement pas de la nature d'un divertissement).

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

4. Le *Brésil*, la *Malaisie* et la *République populaire de Chine* ne partagent pas l'interprétation donnée au paragraphe 3 parce qu'ils considèrent que les intervenants itinérants, y compris en particulier les anciens politiciens, peuvent tomber sous le champ d'application de l'article 17 lorsque le discours présenté possède un élément de divertissement.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

5. L'*Argentine* ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 9.1, car elle considère que, dans certains cas, les droits qu'un ancien sportif ou qu'un sportif victime d'une blessure perçoit parce qu'il commente la retransmission d'une manifestation sportive à laquelle il ne participe pas peuvent être reçus au titre d'activités personnelles que cette personne exerce en tant qu'artiste du spectacle. Dans un tel cas, la personne se voit offrir le poste (et le revenu qui s'y rattache) en raison de sa renommée en tant que sportif et non en raison

de sa renommée en tant que commentateur et ce revenu est donc couvert par l'article 17.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

6. L'*Inde* ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 3, selon laquelle l'article 17 ne devrait pas s'appliquer à un modèle agissant en cette qualité et présentant des vêtements lors d'un défilé de mode. Elle considère que, dans certaines circonstances, un défilé de mode peut être considéré comme un divertissement et que l'article 17 peut donc s'y appliquer.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

7. L'*Inde* ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 9 visant à limiter la portée de l'article 17 aux seules activités personnelles qui ont un lien étroit avec une prestation artistique ou sportive. L'Inde estime que la contrepartie reçue par un artiste du spectacle ou un sportif pour toute activité personnelle, y compris une apparition publique, est couverte par l'article 17.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

8. L'*Inde* n'est pas d'accord avec le troisième exemple donné au paragraphe 9.1 concernant les activités d'une personne qui commente ou rend compte d'un spectacle ou d'une manifestation sportive car elle considère que ces activités sont couvertes par l'article 17.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

P (17)

9. Le *Brésil* et l'*Inde* ne partagent pas l'interprétation donnée au paragraphe 11.2. Ils considèrent que les prix en argent gagnés dans ces courses sont versés en contrepartie des activités personnelles du jockey et du pilote et sont donc couverts par l'article 17.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

10. En ce qui concerne le paragraphe 14 des Commentaires, l'*Inde* considère que l'expression « activités personnelles exercées … en tant qu'artiste … ou en tant que sportif » au paragraphe 1 de l'article 17 n'inclut pas les activités financées par des fonds publics et que la disposition alternative figurant au paragraphe 14 confirme simplement ce point de vue.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 17 juillet 2008, en supprimant le Vietnam de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant la Russie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

« 1. Les *Philippines* et le *Vietnam* se réservent le droit d'exclure du champ d'application du paragraphe 1 les artistes et les sportifs au service d'organismes subventionnés au moyen de fonds publics. »

Le paragraphe 1 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2 : Remplacé le 15 juillet 2014 quand le paragraphe 2 a été supprimé et qu'un nouveau paragraphe 2 a été ajouté, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au le 15 juillet 2014, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. L'*Inde* et la *Thaïlande* se réservent le droit d'exclure du champ d'application des paragraphe 1 et 2 le revenu des activités exercées dans un État contractant par des artistes ou sportifs lorsque ces activités sont substantiellement subventionnées au moyen de fonds publics ainsi que de prévoir l'imposition de ce revenu dans l'État de résidence. »

Le paragraphe 2 a été amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant la Thaïlande à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. L'*Inde* se réserve le droit d'exclure du champ d'application des paragraphes 1 et 2 le revenu des activités exercées dans un État contractant par des artistes ou sportifs lorsque ces activités sont substantiellement subventionnées au moyen de fonds publics ainsi que de prévoir l'imposition de ce revenu dans l'État de résidence. »

Le paragraphe 2 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 3 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 4 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 5 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 6 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 7 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 8 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 9 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 10 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 18
(PENSIONS)
ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Position sur l'article

1. *(Supprimé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)*

1.1 *(Supprimé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)*

2. L'*Afrique du Sud*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Côte d'Ivoire* et l'*Ukraine* se réservent le droit d'insérer dans le paragraphe 1 une référence explicite aux rentes viagères.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

3. *(Supprimé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

4. *(Supprimé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)*

5. *(Supprimé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Supprimé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Afrique du Sud*, le *Brésil*, le *Gabon* et la *Thaïlande* se réservent le droit de proposer que l'État contractant dans lequel sont générées les pensions et autres rémunérations similaires et les rentes viagères se voie conférer un droit d'imposition, ce droit n'étant pas exclusif. »

Le paragraphe 1 a été amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant le Gabon à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Afrique du Sud*, le *Brésil*, et la *Thaïlande* se réservent le droit de proposer que l'État contractant dans lequel sont générées les pensions et autres rémunérations similaires et les rentes viagères se voie conférer un droit d'imposition, ce droit n'étant pas exclusif. »

Le paragraphe 1 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 1.1 : Supprimé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 1.1 se lisait comme suit :

> « 1.1 La *Tunisie* se réserve le droit de proposer que toutes les pensions ne soient imposées que dans l'État de résidence du bénéficiaire. »

Le paragraphe 1.1 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 2 : Amendé le 17 juillet 2008, en supprimant la Malaisie de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant le Brésil, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. L'*Afrique du Sud*, la *Bulgarie*, la *Côte d'Ivoire*, la *Malaisie* et l'*Ukraine* se réservent le droit d'insérer dans le paragraphe 1 une référence explicite aux rentes viagères. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en supprimant le Brésil et la Roumanie de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant la Malaisie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. L'*Afrique du Sud*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Côte d'Ivoire*, la *Roumanie* et l'*Ukraine* se réservent le droit d'insérer dans le paragraphe 1 une référence explicite aux rentes viagères. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Bulgarie et la Côte d'Ivoire à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. L'*Afrique du Sud*, le *Brésil*, la *Roumanie* et l'*Ukraine* se réservent le droit d'insérer dans le paragraphe 1 une référence explicite aux rentes viagères. »

Le paragraphe 2 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

P (18)

Paragraphe 3 : Supprimé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. La *Russie* et *l'Ukraine* réservent leur position sur cet article. Lors de la négociation des conventions, les autorités ukrainiennes et russes proposeront que le pays dans lequel sont générées les pensions se voie conférer le droit exclusif de les imposer. L'Ukraine insistera pour obtenir au minimum une disposition en vertu de laquelle les pensions payées en application de la législation d'un État contractant en matière de sécurité sociale seront imposables uniquement dans cet État. »

La paragraphe 3 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 4 : Supprimé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. La *Bulgarie* se réserve le droit d'inclure une disposition selon laquelle les pensions et autres paiement similaires faits au titre d'un régime public faisant part du système de sécurité sociale d'un État contractant ne soit imposable que dans cet État. »

Le paragraphe 4 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 5 : Supprimé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. Le *Maroc* se réserve le droit de prévoir un régime d'imposition dans l'État de la source pour toutes les pensions, autres que les pensions d'origine privées, telles que les pensions publiques, les pensions et indemnités de sécurité sociale, les indemnités pour accidents corporels, de travail, les pensions alimentaires et autres rentes viagères. »

Le paragraphe 5 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 19 (FONCTIONS PUBLIQUES) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Position sur l'article

1. L'*Argentine* se réserve le droit d'imposer à la source les pensions visées à l'alinéa 2 *b*).

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Position sur les Commentaires

2. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'interprétation selon laquelle des organismes publics tels que les chemins de fer ou la poste exercent des activités commerciales.

(Renuméroté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Remplacé le 15 juillet 2014 quand le paragraphe 1 a été renuméroté au paragraphe 2 (cf. historique du paragraphe 2) et qu'un nouveau paragraphe 1 a été ajouté par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 2 : Correspond au paragraphe 1 tel qu'il se lisait avant le 15 juillet 2014. Le paragraphe 1 a été renuméroté paragraphe 2 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Le paragraphe 1 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La révision du Modèle de Convention », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 1 avait été supprimé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. La *Malaisie* se réserve le droit de ne pas inclure l'alinéa 2 *b*). »

Le paragraphe 1 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Le paragraphe 2 tel qu'il se lisait avant le 17 juillet 2008 a été supprimé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. La *Russie* se réserve le droit d'étendre le champ d'application de l'article 18 aux pensions visées à l'article 19 en vue d'uniformiser les régimes applicables. »

Le paragraphe 2 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 20 (ÉTUDIANTS) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur l'article

1. L'*Albanie*, le *Brésil* et la *Serbie* se réservent le droit de proposer l'ajout d'un deuxième paragraphe prévoyant d'accorder aux étudiants séjournant dans le pays les mêmes exonérations, déductions ou réductions d'impôt que celles accordées aux résidents au titre de toutes subventions, aides et paiements au titre de services rendus à titre d'employé.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

2. La *Lettonie*, la *Lituanie* et le *Maroc* se réservent le droit d'étendre le champ d'application de cet article à tous les apprentis et stagiaires.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

3. La *Géorgie* se réserve le droit de proposer un paragraphe distinct selon lequel les rémunérations qu'un étudiant ou un stagiaire qui est, ou qui était immédiatement avant de se rendre dans un État contractant, un résident de l'autre État contractant tire d'un emploi qu'il exerce dans le premier État pour une période ou des périodes n'excédant pas deux ans ne sont pas imposables dans le premier État si l'emploi est directement lié à ses études ou sa formation dans ce premier État.

(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

4. Le *Vietnam* se réserve le droit de proposer que la rémunération des services rendus par un étudiant ou un stagiaire dans un État contractant ne soit pas imposée dans cet État, sous réserve que ces services soient liés à ses études ou à son stage.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

5. La *Thaïlande* se réserve le droit de proposer que la rémunération des services rendus par un étudiant ou un stagiaire dans un État contractant ne soit pas imposée dans cet État si cette rémunération n'excède pas un certain montant à négocier, sous réserve que ces services soient liés à ses études ou à son stage.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

6. Le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Côte d'Ivoire*, l'*Inde*, le *Maroc*, les *Philippines*, la *République populaire de Chine*, la *Serbie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de proposer l'ajout d'un article qui permettrait de régler la situation des enseignants, des professeurs d'université et des chercheurs,

sous réserve de conditions diverses, ainsi que le droit de proposer une modification similaire au paragraphe 1 de l'article 15.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

7. La *Côte d'Ivoire*, le *Gabon* et la *Tunisie* se réservent le droit de proposer que la rémunération des services rendus par un étudiant ou un stagiaire dans un État contractant ne soit pas imposée dans cet État, sous réserve que ces services soient destinés à couvrir ses frais d'entretien, d'études ou de formation.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

8. Le *Maroc* se réserve le droit d'ajouter un deuxième paragraphe précisant que les rémunérations d'emploi dans le pays d'accueil sont également exonérées sous certaines conditions ou, en cas d'imposition, que les titulaires de ces rémunérations bénéficient des mêmes avantages fiscaux (exemptions, déductions, réductions) que ceux accordés aux résidents.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

9. L'*Inde* et *Hong Kong, Chine* se réservent le droit d'exclure les stagiaires du champ de cet article.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

10. L'*Inde* se réserve le droit de disposer que la rémunération de services rendus par un étudiant dans un État contractant ne sera pas imposée dans cet État à condition que ces services soient directement liés à ses études ainsi que le droit de proposer une modification similaire au paragraphe 1 de l'article 15.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

11. L'*Inde* se réserve le droit de limiter à une période de six ans l'exonération prévue dans cet article.

P (20)

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Albanie*, le *Brésil* et la *Serbie-et-Monténégro* se réservent le droit de proposer l'ajout d'un deuxième paragraphe prévoyant d'accorder aux étudiants séjournant dans le pays les mêmes exonérations, déductions ou réductions d'impôt que celles accordées aux résidents au titre de toutes subventions et aides et de tous paiements relatifs à des activités de caractère indépendant. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant la Serbie-et-Monténégro à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La

mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Albanie* et le *Brésil* se réservent le droit de proposer l'ajout d'un deuxième paragraphe prévoyant d'accorder aux étudiants séjournant dans le pays les mêmes exonérations, déductions ou réductions d'impôt que celles accordées aux résidents au titre de toutes subventions et aides et de tous paiements relatifs à des activités de caractère indépendant. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant l'Albanie en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Le *Brésil* se réserve le droit de proposer l'ajout d'un deuxième paragraphe prévoyant d'accorder aux étudiants séjournant dans le pays les mêmes exonérations, déductions ou réductions d'impôt que celles accordées aux résidents au titre de toutes subventions et aides et de tous paiements relatifs à des activités de caractère indépendant. »

Le paragraphe 1 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2 : Amendé le 15 juillet 2014, en supprimant l'Estonie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. L'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie* et le *Maroc* se réservent le droit d'inclure les apprentis et tous les stagiaires dans le champ d'application de cet article. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant le Maroc à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. L'*Estonie*, la *Lettonie* et la *Lituanie* se réservent le droit d'inclure les apprentis et tous les stagiaires dans le champ d'application de cet article. »

Le paragraphe 2 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 3 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Le paragraphe 3 tel qu'il se lisait avant le 22 juillet 2010 a été supprimé par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

> « 3. La *Roumanie* se réserve le droit de limiter à sept ans (soit la durée maximale des études en Roumanie) la période d'éligibilité à l'exemption prévue par cet article. »

Le paragraphe 3 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 4 : Amendé le 15 juillet 2005, en supprimant la Roumanie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. La *Roumanie* et le *Vietnam* se réservent le droit de proposer que la rémunération des services rendus par un étudiant ou un stagiaire dans un État contractant ne soit pas imposée dans cet État, sous réserve que ces services soient liés à ses études ou à son stage. »

Le paragraphe 4 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 5 : Amendé le 15 juillet 2005, en supprimant la Malaisie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. La *Malaisie* et la *Thaïlande* se réservent le droit de proposer que la rémunération des services rendus par un étudiant ou un stagiaire dans un État contractant ne soit pas imposée dans cet État si cette rémunération n'excède pas un certain montant à négocier, sous réserve que ces services soient liés à ses études ou à son stage. »

Le paragraphe 5 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 6 : Amendé le 22 juillet 2010, en supprimant la Roumanie et la Slovénie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

> « 6. Le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *République populaire de Chine*, la *Côte d'Ivoire*, l'*Inde*, le *Maroc*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Serbie*, la *Slovénie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de proposer l'ajout d'un article qui permettrait de régler la situation des enseignants, des professeurs d'université et des chercheurs, sous réserve de conditions diverses, ainsi que le droit de proposer une modification similaire au paragraphe 1 de l'article 15. »

P (20)

Le paragraphe 6 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant l'Inde à la liste des pays indiquant cette position et en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie et la Chine par la République populaire de Chine, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

> « 6. Le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Chine*, la *Côte d'Ivoire*, le *Maroc*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Serbie-et-Monténégro*, la *Slovénie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de proposer l'ajout d'un article qui permettrait de régler la situation des enseignants, des professeurs d'université et des chercheurs, sous réserve de conditions diverses. »

Le paragraphe 6 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en supprimant la Malaisie de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant la Serbie-et-Monténégro, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

> « 6. Le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Chine*, la *Côte d'Ivoire*, la *Malaisie*, le *Maroc*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Slovénie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent

le droit de proposer l'ajout d'un article qui permettrait de régler la situation des enseignants, des professeurs d'université et des chercheurs, sous réserve de conditions diverses. »

Le paragraphe 6 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Bulgarie, la Côte d'Ivoire, le Maroc, la Slovénie et la Tunisie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. Le *Brésil*, la *Chine*, la *Malaisie*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit de proposer l'ajout d'un article qui permettrait de régler la situation des enseignants, des professeurs d'université et des chercheurs, sous réserve de conditions diverses. »

Le paragraphe 6 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 7 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 8 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 9 : Amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant Hong Kong, Chine à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 9 se lisait comme suit :

« 9. L'*Inde* se réserve le droit d'exclure les stagiaires du champ de cet article. »

Le paragraphe 9 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 10 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 11 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 21 (AUTRES REVENUS) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Position sur l'article

1. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, l'*Azerbaïdjan*, la *Biélorussie*, le *Brésil*, la *Côte d'Ivoire*, la *Colombie*, le *Gabon*, l'*Inde*, l'*Indonésie*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *Russie*, la *Serbie*, *Singapour*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* réservent leur position sur cet article, souhaitant conserver le droit d'imposer les revenus tirés de sources situées sur leur propre territoire.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Azerbaïdjan, la Colombie, Singapour et en supprimant la Bulgarie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, la *Biélorussie*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, l'*Inde*, l'*Indonésie*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *Russie*, la *Serbie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* réservent leur position sur cet article, souhaitant conserver le droit d'imposer les revenus tirés de sources situées sur leur propre territoire. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en supprimant le Chili et la Slovénie de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant l'Indonésie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, la *Biélorussie*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, le *Chili*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, l'*Inde*, l'*Indonésie*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *Russie*, la *Serbie*, la *Slovénie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* réservent leur position sur cet article, souhaitant conserver le droit d'imposer les revenus tirés de sources situées sur leur propre territoire. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en supprimant la Lettonie et la Lituanie de la liste des pays indiquant cette position, en y ajoutant le Chili et l'Inde et et en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, la *Biélorussie*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Côte d'Ivoire*, le *Gabon*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *Russie*, la *Serbie-et-Monténégro*, la *Slovénie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* réservent leur position sur cet article, souhaitant conserver le droit d'imposer les revenus tirés de sources situées sur leur propre territoire. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en supprimant l'Estonie et la Roumanie de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant la Serbie-et-Monténégro, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de

Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, la *Biélorussie*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Côte d'Ivoire*, l'*Estonie*, le *Gabon*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *Roumanie*, la *Russie*, la *Slovénie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* réservent leur position sur cet article, souhaitant conserver le droit d'imposer les revenus tirés de sources situées sur leur propre territoire. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant l'Albanie, la Bulgarie, la Côte d'Ivoire, le Gabon, le Maroc et la Slovénie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Afrique du Sud*, l'*Argentine*, la *Biélorussie*, le *Brésil*, l'*Estonie*, la *Lettonie*, la *Lituanie*, la *Malaisie*, la *Roumanie*, la *Russie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* réservent leur position sur cet article, souhaitant conserver le droit d'imposer les revenus tirés de sources situées sur leur propre territoire. »

Le paragraphe 1 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 22
(FORTUNE)
ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur l'article

1. L'*Argentine* se réserve le droit d'imposer la fortune, constituée de biens autres que ceux mentionnés au paragraphe 3, située sur son territoire.

(Ajouté le 23 octobre 1997 ; voir HISTORIQUE)

2. Le *Brésil*, la *Bulgarie*, l'*Indonésie*, la *Malaisie*, la *République populaire de Chine*, *Singapour*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* réservent leur position sur cet article dans le cas où ils introduiraient un impôt sur la fortune.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

3. L'*Inde* se réserve le droit de taxer le capital conformément à sa propre législation.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant Singapour à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Le *Brésil*, la *Bulgarie*, l'*Indonésie*, la *Malaisie*, la *République populaire de Chine*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* réservent leur position sur cet article dans le cas où ils introduiraient un impôt sur la fortune. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant l'Indonésie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Malaisie*, la *République populaire de Chine*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* et réservent leur position sur cet article dans le cas où elles introduiraient un impôt sur la fortune. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant le Brésil à la liste des pays indiquant cette position et en remplaçant la Chine par la République populaire de Chine, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. La *Bulgarie*, la *Chine*, la *Malaisie*, le *Vietnam* et la *Thaïlande* réservent leur position sur cet article dans le cas où elles introduiraient un impôt sur la fortune. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Bulgarie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. La *Chine*, la *Malaisie*, le *Vietnam* et la *Thaïlande* réservent leur position sur cet article dans le cas où elles introduiraient un impôt sur la fortune. »

Le paragraphe 2 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 3 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

POSITIONS SUR LES ARTICLES 23 A ET 23 B (MÉTHODE D'EXEMPTION ET MÉTHODE D'IMPUTATION) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur les articles

1. L'*Albanie*, l'*Argentine*, le *Brésil*, la *Côte d'Ivoire*, l'*Inde*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *République populaire de Chine*, la *Serbie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de proposer des clauses de déduction d'impôt fictif au regard des avantages fiscaux prévus aux termes de leur législation interne respective.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

2. L'*Argentine* et le *Vietnam* se réservent le droit de proposer un crédit d'impôt fictif pour une partie ou la totalité des revenus visés aux articles 10, 11 et 12, ce qui aura pour effet de considérer l'impôt comme ayant été acquitté, aux fins des dispositions de l'article sur l'élimination des doubles impositions, à raison d'un certain pourcentage, à négocier, des revenus bruts.

3. Le *Brésil* se réserve le droit de proposer un crédit d'impôt fictif pour une partie ou la totalité des revenus visés aux articles 11 et 12, ce qui aura pour effet de considérer l'impôt comme ayant été acquitté, aux fins des dispositions de l'article sur l'élimination des doubles impositions, à raison d'un certain pourcentage, à négocier, des revenus bruts.

4. Le *Brésil* et la *Tunisie* se réservent le droit de proposer que les revenus visés à l'article 10 soient exonérés ou ouvrent droit à un crédit d'impôt fictif dans l'autre État.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

5. Le *Brésil* réserve sa position sur le paragraphe 4 de l'article 23 A.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant l'Inde à la liste des pays indiquant cette position et en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie ainsi que la Chine par la République populaire de Chine, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Albanie*, l'*Argentine*, le *Brésil*, la *Chine*, la *Côte d'Ivoire*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *Serbie-et-Monténégro*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de proposer des clauses de déduction d'impôt fictif au regard des avantages fiscaux prévus aux termes de leurs dispositions internes respectives. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en supprimant l'Afrique du Sud de la liste des pays indiquant cette position et en y ajoutant la Serbie-et-Monténégro, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention

fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Afrique du Sud*, l'*Albanie*, l'*Argentine*, le *Brésil*, la *Chine*, la *Côte d'Ivoire*, la *Malaisie*, le *Maroc*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et le *Vietnam* se réservent le droit de proposer des clauses de déduction d'impôt fictif au regard des avantages fiscaux prévus aux termes de leurs dispositions internes respectives. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant l'Albanie, la Côte d'Ivoire, le Maroc et la Tunisie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Afrique du Sud*, l'*Argentine*, le *Brésil*, la *Chine*, la *Malaisie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit de proposer des clauses de déduction d'impôt fictif au regard des avantages fiscaux prévus aux termes de leurs dispositions internes respectives. »

Le paragraphe 1 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 3 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 4 : Amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Tunisie en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

> « 4. Le *Brésil* se réserve le droit de proposer que les revenus visés à l'article 10 soient exonérés ou ouvrent droit à un crédit d'impôt fictif dans l'autre État. »

Le paragraphe 4 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 5 : Amendé le 15 juillet 2014, en supprimant l'Argentine de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

> « 5. L'*Argentine* et le *Brésil* réservent leur position sur le paragraphe 4 de l'article 23 A. »

P (23)

Le paragraphe 5 a été ajouté le 29 avril 2000 par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 24 (NON-DISCRIMINATION) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur l'article

Paragraphe 1

1. *(Supprimé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)*

2. Le *Brésil*, la *Colombie*, la *Roumanie*, la *Russie*, *Singapour*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* réservent leur position sur la seconde phrase du paragraphe 1.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

2.1 La *Bulgarie* se réserve le droit d'omettre les mots « autre ou » dans la première phrase du paragraphe 1.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

2.2 L'*Indonésie*, la *Malaisie* et la *Tunisie* se réservent le droit de limiter le champ d'application de l'article aux seuls résidents des États contractants.

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

2.3 *Singapour* se réserve le droit d'ajouter une disposition selon laquelle l'octroi d'incitations fiscales à ses nationaux dans le but de promouvoir le développement économique ou social ne doit pas être interprété comme étant discriminatoire.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

3. *(Supprimé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)*

4. L'*Albanie*, la *Bulgarie*, l'*Inde*, la *Malaisie*, les *Philippines*, la *Russie*, la *Serbie*, *Singapour* et le *Vietnam* se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 2 dans leurs conventions.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

5. L'*Argentine* se réserve le droit d'appliquer un impôt sur les bénéfices des succursales.

6. Le *Brésil* réserve sa position sur le paragraphe 3 parce qu'il n'admet pas la déduction des redevances payées par un établissement stable situé au Brésil à son siège situé à l'étranger.

7. La *Thaïlande* se réserve le droit d'appliquer un impôt sur le transfert des bénéfices et un régime d'imposition spécial en ce qui concerne les activités de production agricole.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

7.1 Le *Maroc* se réserve le droit d'inclure un paragraphe spécifique visant à empêcher que les dispositions de l'article ne soient interprétées comme empêchant le prélèvement d'un impôt de succursale ou l'application de sa législation interne relative à la sous-capitalisation et aux prix de transfert.

(Ajouté le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

7.2 L'*Argentine* se réserve le droit de prévoir au paragraphe 3 qu'aucune exemption ou concession prévue dans sa législation interne ne sera accordée dans la mesure où il en résulterait un transfert de recettes fiscales à des administrations fiscales étrangères.

(Remplacé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

7.3 La *Colombie* se réserve le droit d'imposer son impôt sur le transfert des bénéfices attribuables aux établissements stables.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 4

8. Le *Vietnam* réserve sa position sur ce paragraphe dans le cas des intérêts versés à des non-résidents qui ne sont pas soumis à une retenue à la source.

8.1 La *Malaisie* réserve sa position sur ce paragraphe à l'égard des intérêts, redevances ou honoraires pour services techniques payés à des non-résidents lorsque la retenue à la source n'a pas été effectuée.

(Ajouté le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

8.2 *Singapour* réserve sa position sur ce paragraphe en ce qui concerne les intérêts versés aux non-résidents dans les cas où la retenue à la source n'a pas été effectuée.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

8.3 L'*Argentine* se réserve le droit de ne pas inclure le paragraphe 4 de l'article 24.

P (24)

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 5

9. Le *Brésil* se réserve le droit d'inclure, après l'expression « autres entreprises similaires du premier État », la mention « dont le capital est

entièrement ou partiellement détenu ou contrôlé, directement ou indirectement, par un ou plusieurs résidents d'un État tiers ».

Paragraphe 6

10. L'*Albanie*, l'*Argentine*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Colombie*, la *Malaisie*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Serbie*, *Singapour*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit de limiter le champ d'application de l'article aux impôts visés par la Convention.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Positions sur les Commentaires

11. L'*Inde*, la *Malaisie* et *Singapour* réservent leur position sur l'interprétation donnée au paragraphe 44.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

11.1 L'*Argentine* ne partage pas l'interprétation donnée au paragraphe 44 parce qu'elle considère que le paragraphe 3 de l'article 24 n'empêche pas un État de mettre en place, pour quelque raison que ce soit, un régime fiscal préférentiel dont seuls ses résidents peuvent bénéficier.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

12. L'*Inde* se réserve le droit d'ajouter un paragraphe afin de préciser que cette disposition ne peut pas être interprétée comme ayant pour effet d'empêcher un État contractant d'imposer les bénéfices d'un établissement stable qu'une société de l'autre État contractant possèderait sur son territoire à un taux supérieur à celui applicable aux bénéfices d'une société comparable établie sur son territoire, ni être interprétée comme étant en contradiction avec les dispositions du paragraphe 3 de l'article 7 (tel qu'il se lisait avant la mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale).

(Amendé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Supprimé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Le *Brésil* se réserve le droit de ne pas faire figurer la mention « notamment au regard de la résidence » dans le paragraphe 1. »

Le paragraphe 1 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant la Colombie et Singapour à la liste des pays indiquant leur position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du

Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Le *Brésil*, la *Roumanie*, la *Russie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* réservent leur position sur la seconde phrase du paragraphe 1. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en supprimant le Chili de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Le *Brésil*, le *Chili*, la *Roumanie*, la *Russie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* réservent leur position sur la seconde phrase du paragraphe 1. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant le Brésil et le Chili à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. La *Roumanie*, la *Russie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* réservent leur position sur la seconde phrase du paragraphe 1. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en supprimant le Brésil de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Le *Brésil*, la *Roumanie*, la *Russie*, la *Thaïlande* et le *Vietnam* réservent leur position sur la seconde phrase du paragraphe 1. »

Le paragraphe 2 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 2.2 : Amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant l'Indonésie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 2.2 se lisait comme suit :

« 2.2 La *Malaisie* et la *Tunisie* se réservent le droit de limiter le champ d'application de l'article aux seuls résidents des États contractants. »

Le paragraphe 2.2 a été amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant la Malaisie en tant que pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 2.2 se lisait comme suit :

P (24)

« 2.2 La *Tunisie* se réserve le droit de limiter le champ d'application de l'article aux seuls résidents des États contractants. »

Le paragraphe 2.2 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 3 : Supprimé le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. Le *Brésil* se réserve le droit de ne pas faire figurer la mention « notamment au regard de la résidence » dans le paragraphe 2. »

Le paragraphe 3 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2.3 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 4 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant Singapour et en supprimant l'Estonie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. L'*Albanie*, la *Bulgarie*, l'*Estonie*, l'*Inde*, la *Malaisie*, les *Philippines*, la *Russie*, la *Serbie* et le *Vietnam* se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 2 dans leurs conventions. »

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en supprimant le Chili de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. L'*Albanie*, la *Bulgarie*, le *Chili*, l'*Estonie*, l'*Inde*, la *Malaisie*, les *Philippines*, la *Russie*, la *Serbie* et le *Vietnam* se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 2 dans leurs conventions. »

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant le Chili et l'Inde à la liste des pays indiquant cette position et en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. L'*Albanie*, la *Bulgarie*, l'*Estonie*, la *Malaisie*, les *Philippines*, la *Russie*, la *Serbie-et-Monténégro* et le *Vietnam* se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 2 dans leurs conventions. »

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant la Serbie-et-Monténégro aux pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. L'*Albanie*, la *Bulgarie*, l'*Estonie*, la *Malaisie*, les *Philippines*, la *Russie* et le *Vietnam* se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 2 dans leurs conventions. »

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant l'Albanie et la Bulgarie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 29 avril 2000 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. L'*Estonie*, la *Malaisie*, les *Philippines*, la *Russie* et le *Vietnam* se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 2 dans leurs conventions. »

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé le 29 avril 2000, en ajoutant l'Estonie à la liste des pays adoptant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2000 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Comité des affaires fiscales le 29 avril 2000. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 29 avril 2000, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. La *Malaisie*, les *Philippines*, la *Russie* et le *Vietnam* se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 2 dans leurs conventions. »

Le paragraphe 4 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 5 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 6 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 7 : Amendé le 17 juillet 2008, en supprimant le Vietnam de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 7 se lisait comme suit :

« 7. La *Thaïlande* et le *Vietnam* se réservent le droit d'appliquer un impôt sur le transfert des bénéfices et un régime d'imposition spécial en ce qui concerne les activités de production agricole. »

Le paragraphe 7 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 7.1 : Ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 7.2 : Remplacé le 15 juillet 2014 quand le paragraphe 7.2 a été supprimé un nouveau paragraphe 7.2 a été ajouté, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au le 15 juillet 2014, le paragraphe 7.2 se lisait comme suit :

« 7.2 L'*Afrique du Sud* se réserve le droit d'ajouter un paragraphe selon lequel les dispositions de l'article ne peuvent empêcher l'Afrique du Sud de soumettre les bénéfices imputables à un établissement stable situé en Afrique du Sud d'une société qui n'est pas un résident à un impôt dont le taux n'excède pas de plus de 5 pour cent le taux habituel de l'impôt des sociétés. »

Le paragraphe 7.2 a été ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 7.3 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 8 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 8.1 : Ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 8.2 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 8.3 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 9 : Inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 10 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Argentine, la Colombie, et Singapour à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. L'*Albanie*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Malaisie*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Serbie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, l'*Ukraine* et le *Vietnam* se réservent le droit de limiter le champ d'application de l'article aux impôts visés par la Convention. »

Le paragraphe 10 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en supprimant le Chili de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. L'*Albanie*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, le *Chili*, la *Malaisie*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Serbie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, le *Vietnam* et *l'Ukraine* se réservent le droit de limiter le champ d'application de l'article aux impôts visés par la Convention. »

Le paragraphe 10 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en supprimant la Russie de la liste des pays indiquant cette position, en y ajoutant le Chili et en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. L'*Albanie*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Malaisie*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Russie*, la *Serbie-et-Monténégro*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, le *Vietnam* et *l'Ukraine* se réservent le droit de limiter le champ d'application de l'article aux impôts visés par la Convention. »

Le paragraphe 10 a été antérieurement amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant la Serbie-et-Monténégro à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. L'*Albanie*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, la *Malaisie*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Russie*, la *Thaïlande*, la *Tunisie*, le *Vietnam* et *l'Ukraine* se réservent le droit de limiter le champ d'application de l'article aux impôts visés par la Convention. »

Le paragraphe 10 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant l'Albanie, la Bulgarie et la Tunisie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 10 se lisait comme suit :

> « 10. Le *Brésil*, la *Malaisie*, les *Philippines*, la *Roumanie*, la *Russie*, la *Thaïlande*, le *Vietnam* et *l'Ukraine* se réservent le droit de limiter le champ d'application de l'article aux impôts visés par la Convention. »

Le paragraphe 10 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 11 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant Singapour à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

« 11. L'*Inde* et la *Malaisie* réservent leur position sur l'interprétation donnée au paragraphe 44. »

Le paragraphe 11 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant la Malaisie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 11 se lisait comme suit :

« 11. L'*Inde* réserve sa position sur l'interprétation donnée au paragraphe 44. »

Le paragraphe 11 ainsi que le titre qui le précède ont été ajoutés le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 11.1 : Ajouté le 15 juillet 2014 par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014.

Paragraphe 12 : Amendé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 12 se lisait comme suit :

« 12. L'*Inde* se réserve le droit d'ajouter un paragraphe afin de préciser que cette disposition ne peut pas être interprétée comme ayant pour effet d'empêcher un État contractant d'imposer les bénéfices d'un établissement stable qu'une société de l'autre État contractant posséderait sur son territoire à un taux supérieur à celui applicable aux bénéfices d'une société comparable établie sur son territoire, ni être interprétée comme étant en contradiction avec les dispositions du paragraphe 3 de l'article 7. »

Le paragraphe 12 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 25 (PROCÉDURE AMIABLE) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur l'article

Paragraphe 1

1. Le *Brésil*, les *Philippines* et la *Thaïlande* réservent leur position sur la dernière phrase du paragraphe 1.

(Amendé le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

1.1 Le *Kazakhstan* réserve sa position sur la deuxième phrase du paragraphe 1 et se réserve le droit d'ajouter la phrase suivante à ce paragraphe: « dans le cas de recours judiciaires, une décision d'un tribunal ne peut être remise en question par l'autorité compétente du Kazakhstan. »

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 2

2. L'*Argentine*, le *Brésil*, la *Bulgarie*, les *Philippines* et la *Thaïlande* réservent leur position sur la seconde phrase du paragraphe 2. Ces pays considèrent que la mise en œuvre de dégrèvements ou de restitutions d'impôt à la suite d'une procédure amiable doit rester liée aux délais prévus par leur législation interne respective.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 3

3. Le *Brésil*, la *Thaïlande*, la *Tunisie* et l'*Ukraine* réservent leur position sur la seconde phrase du paragraphe 3 au motif qu'ils n'ont aucune autorité, en vertu de leur législation interne, pour éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention.

(Amendé le 28 janvier 2003 ; voir HISTORIQUE)

Paragraphe 4

4. Le *Brésil*, la *Malaisie*, les *Philippines*, la *République populaire de Chine*, *Singapour*, la *Thaïlande* et *l'Ukraine* se réservent le droit de ne pas inclure la mention « y compris au sein d'une commission mixte composée de ces autorités ou de leurs représentants ».

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

Positions sur les Commentaires

5. Le *Brésil* et l'*Inde* ne sont pas d'accord avec l'interprétation donnée aux paragraphes 11 et 12 ; ils sont d'avis qu'en l'absence du paragraphe 2 de l'article 9, la double imposition économique causée par les ajustements des prix de transfert n'entre pas dans le champ de la procédure amiable prévue à l'article 25.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

6. L'*Argentine* estime que le paragraphe 1 de l'article n'oblige pas les autorités compétentes à initier ou accepter un cas de procédure amiable lorsque le contribuable fait valoir que l'imposition ne serait pas conforme à la Convention dans un cas hypothétique plutôt que dans un cas réel.

(Ajouté le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

7. En ce qui concerne le paragraphe 25, l'*Inde* est d'avis que les autorités compétentes peuvent parvenir à un accord en vertu de l'article 25 alors même qu'une action en droit national est en instance. Toutefois, le contribuable a la possibilité d'accepter ou de rejeter l'avis de résolution. Si le contribuable l'accepte, il doit alors renoncer à son action en justice en droit national.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

8. L'*Inde* n'est pas d'accord avec l'avis exprimé dans le paragraphe 42 selon lequel un contribuable peut être autorisé à repousser l'acceptation de la solution convenue à l'issue de la procédure amiable jusqu'à ce que le tribunal ait rendu son jugement sur cette affaire.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Amendé le 17 juillet 2008, en supprimant la Russie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Le *Brésil*, les *Philippines*, la *Russie* et la *Thaïlande* réservent leur position sur la dernière phrase du paragraphe 1. »

Le paragraphe 1 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

P (25)

Paragraphe 1.1 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 2 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant l'Argentine et la Bulgarie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Le *Brésil*, les *Philippines* et la *Thaïlande* réservent leur position sur la seconde phrase du paragraphe 2. Ces pays considèrent que la mise en œuvre de dégrèvements ou de restitutions d'impôt à la suite d'une procédure amiable doit rester liée aux délais prévus par leurs législations internes respectives. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en supprimant le Chili de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Le *Brésil*, le *Chili*, les *Philippines* et la *Thaïlande* réservent leur position sur la seconde phrase du paragraphe 2. Ces pays considèrent que la mise en œuvre de dégrèvements ou de restitutions d'impôt à la suite d'une procédure amiable doit rester liée aux délais prévus par leurs législations internes respectives. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en ajoutant le Chili à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Le *Brésil*, les *Philippines* et la *Thaïlande* réservent leur position sur la seconde phrase du paragraphe 2. Ces pays considèrent que la mise en œuvre de dégrèvements ou de restitutions d'impôt à la suite d'une procédure amiable doit rester liée aux délais prévus par leurs législations internes respectives. »

Le paragraphe 2 a été antérieurement amendé le 28 janvier 2003, en supprimant la Slovaquie de la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

« 2. Le *Brésil*, les *Philippines*, la *Slovaquie* et la *Thaïlande* réservent leur position sur la seconde phrase du paragraphe 2. Ces pays considèrent que la mise en œuvre de dégrèvements ou de restitutions d'impôt à la suite d'une procédure amiable doit rester liée aux délais prévus par leurs législations internes respectives. »

Le paragraphe 2 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 3 : Amendé le 28 janvier 2003, en ajoutant la Tunisie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 28 janvier 2003, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. Le *Brésil*, la *Thaïlande* et *l'Ukraine* réservent leur position sur la seconde phrase du paragraphe 3 au motif qu'ils n'ont aucune autorité, en vertu de leur législation interne, pour éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention. »

Le paragraphe 3 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 4 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant Singapour à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. Le *Brésil*, la *Malaisie*, les *Philippines*, la *République populaire de Chine*, la *Thaïlande* et l'*Ukraine* se réservent le droit de ne pas inclure la mention « y compris au sein d'une commission mixte composée de ces autorités ou de leurs représentants ». »

Le paragraphe 4 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant la Chine par la République démocratique de Chine dans la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. Le *Brésil*, la *Chine*, la *Malaisie*, les *Philippines*, la *Thaïlande* et l'*Ukraine* se réservent le droit de ne pas inclure la mention « y compris au sein d'une commission mixte composée de ces autorités ou de leurs représentants ». »

Le paragraphe 4 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 5 : Ajouté, ainsi que le titre qui le précède, le 17 juillet 2008, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 6 : Remplacé le 15 juillet 2014 quand le paragraphe 6 a été supprimé et qu'un nouveau paragraphe 6 a été ajouté, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale » adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au le 15 juillet 2014, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. En ce qui concerne le paragraphe 14, l'*Argentine* se réserve le droit de ne pas entamer ou accepter de procédure amiable si aucune imposition non conforme à la Convention n'a été pratiquée ou notifiée au contribuable. »

Le paragraphe 6 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 7 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 8 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 26 (ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Position sur l'article

1. *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

2. L'*Inde* se réserve le droit d'inclure des documents ou copies certifiées des documents dans le champ de cet article.

(Ajouté le 17 juillet 2008 ; voir HISTORIQUE)

2.1 Le *Maroc* et la *Thaïlande* se réservent le droit de ne pas inclure la mention « L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2 » dans le paragraphe 1.

(Amendé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)

2.2 *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

2.3 *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

2.4 *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

Position sur les Commentaires

3. En ce qui concerne le paragraphe 10.3 des Commentaires, *Hong Kong, Chine* désire clarifier sa position sur l'échange de renseignements qui existent avant l'entrée en vigueur d'un accord bilatéral. Compte tenu des exigences de son droit interne, Hong Kong, Chine n'échangera que les renseignements qui concernent des périodes fiscales subséquentes au moment où l'accord commence à s'appliquer.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

4. *(Supprimé le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)*

5. *(Supprimé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)*

6. *(Supprimé le 15 juillet 2005 ; voir HISTORIQUE)*

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Le *Brésil* se réserve le droit de ne pas inclure le mot « public » dans la dernière phrase du paragraphe 2 dans ses conventions. »

Le paragraphe 1 a été amendé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet

2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. Le *Brésil* se réserve le droit de ne pas inclure la dernière phrase du paragraphe 1 dans ses conventions. »

Le paragraphe 1 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2 : Ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Le paragraphe 2 a été antérieurement supprimé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 2 se lisait comme suit :

> « 2. Le *Brésil*, la *Malaisie* et la *Thaïlande* se réservent le droit de ne pas inclure la mention « L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1 » dans le paragraphe 1. »

Le paragraphe 2 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 2.1 : Amendé le 15 juillet 2005, en ajoutant la Thaïlande aux pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 2.1 se lisait comme suit :

> « 2.1 Le *Maroc* se réserve le droit de ne pas inclure la mention « L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2 » dans le paragraphe 1. »

Le paragraphe 2.1 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Paragraphe 2.2 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 2.2 se lisait comme suit :

> « 2.2 La *Malaisie* et la *Thaïlande* se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 4 dans leurs conventions. »

Le paragraphe 2.2 a été ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 2.3 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 2.3 se lisait comme suit :

> « 2.3 Le *Brésil*, la *Malaisie*, la *Roumanie*, la *Serbie* et la *Thaïlande* se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 5 dans leurs conventions. »

Le paragraphe 2.3 a été amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant la Serbie-et-Monténégro par la Serbie dans la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 15 juillet 2005 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 2.3 se lisait comme suit :

« 2.3 Le *Brésil*, la *Malaisie*, la *Roumanie*, la *Serbie-et-Monténégro* et la *Thaïlande* se réservent le droit de ne pas inclure le paragraphe 5 dans leurs conventions. »

Le paragraphe 2.3 a été ajouté le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005.

Paragraphe 2.4 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 2.4 se lisait comme suit :

« 2.4 Le *Chili* peut, d'une manière générale, fournir des renseignements détenus par des banques ou d'autres établissements financiers, mais se réserve le droit de ne pas fournir dans des affaires fiscales civiles certains renseignements concernant par exemple les transferts de fonds, les opérations effectuées sur des comptes chèques et les soldes bancaires, qui sont des éléments confidentiels aux yeux de la législation chilienne. »

Le paragraphe 2.4 a été ajouté le 17 juillet 2008 par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008.

Paragraphe 3 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

Le paragraphe 3 antérieur avait été supprimé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 3 se lisait comme suit :

« 3. Le *Brésil* souhaite préciser au regard du paragraphe 11 des Commentaires, qu'étant donné le caractère strict de sa législation interne et de sa pratique administrative concernant la procédure prévue pour rendre publics les renseignements obtenus en vertu de la législation interne, il lui serait difficile de fournir les renseignements demandés par un autre État si la législation interne et la pratique administrative de cet État concernant cette procédure ne sont pas comparables aux siennes. »

Le paragraphe 3 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 4 : Supprimé le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 4 se lisait comme suit :

« 4. La *Malaisie* souhaite préciser au regard du paragraphe 11 des Commentaires, qu'étant donné le caractère strict de sa législation interne et de sa pratique administrative concernant la procédure prévue pour rendre publics certains renseignements obtenus en vertu de la législation interne, il lui serait difficile de fournir les renseignements demandés. »

Le paragraphe 4 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 5 : Supprimé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 5 se lisait comme suit :

« 5. Contrairement à l'interprétation avancée aux paragraphes 14 à 16 des Commentaires, le *Brésil* est d'avis que l'article ne lui impose pas l'obligation d'effectuer des enquêtes pour le compte d'un autre État contractant lorsqu'aucun impôt qui lui est payable n'est en jeu, dans la mesure où le fait de procéder à une enquête dans ces circonstances constituerait une dérogation à sa propre législation et à sa pratique administrative. »

Le paragraphe 5 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Paragraphe 6 : Supprimé le 15 juillet 2005 par le rapport intitulé « La mise à jour 2005 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2005. Après le 23 octobre 1997 et jusqu'au 15 juillet 2005, le paragraphe 6 se lisait comme suit :

« 6. Contrairement à l'interprétation avancée aux paragraphes 14 à 16 des Commentaires, la *Malaisie* est d'avis que l'article ne lui impose pas l'obligation d'effectuer des enquêtes pour le compte d'un autre État contractant lorsqu'aucun impôt qui lui est payable n'est en jeu. »

Le paragraphe 6 a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 28 (MEMBRES DES MISSIONS DIPLOMATIQUES ET POSTES CONSULAIRES) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur l'article

1. Compte tenu du fait que *Hong Kong, Chine* n'est pas un État souverain mais plutôt une région administrative spéciale de la République populaire de Chine, Hong Kong, Chine se réserve le droit de remplacer les mots « missions diplomatiques » par « missions gouvernementales » dans cet article.

(Ajouté le 22 juillet 2010 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Paragraphe 1 : Ajouté le 22 juillet 2010 par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010.

POSITIONS SUR L'ARTICLE 29 (EXTENSION TERRITORIALE) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT

Positions sur l'article

1. L'*Indonésie*, la *Malaisie*, la *République populaire de Chine*, *Singapour* et la *Thaïlande* réservent leur position sur cet article.

(Amendé le 15 juillet 2014 ; voir HISTORIQUE)

HISTORIQUE

Titre : Amendé par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003. Le titre, qui a été inclus dans cette section lorsqu'elle a été ajoutée en 1997, se lisait antérieurement comme suit :

> « POSITIONS SUR L'ARTICLE 28 (EXTENSION TERRITORIALE) ET LES COMMENTAIRES QUI S'Y RAPPORTENT »

Paragraphe 1 : Amendé le 15 juillet 2014, en ajoutant la Malaisie et Singapour à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2014 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 15 juillet 2014. Après le 22 juillet 2010 et jusqu'au 15 juillet 2014, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. L'*Indonésie*, la *République populaire de Chine* et la *Thaïlande* réservent leur position sur cet article. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 22 juillet 2010, en ajoutant l'Indonésie à la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2010 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 22 juillet 2010. Après le 17 juillet 2008 et jusqu'au 22 juillet 2010, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. La *République populaire de Chine* et la *Thaïlande* réservent leur position sur cet article. »

Le paragraphe 1 a été antérieurement amendé le 17 juillet 2008, en remplaçant la Chine par la République populaire de Chine dans la liste des pays indiquant cette position, par le rapport intitulé « La mise à jour 2008 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2008. Après le 28 janvier 2003 et jusqu'au 17 juillet 2008, le paragraphe 1 se lisait comme suit :

> « 1. La *Chine* et la *Thaïlande* réservent leur position sur cet article. »

Le paragraphe 1, tel qu'il se lisait après le 28 janvier 2003, correspondait à la position sur le paragraphe 28. Le paragraphe 1 des positions sur l'article 28 a été redésigné en tant que paragraphe 1 des positions sur l'article 29 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 28 janvier 2003.

Le paragraphe 1 des positions sur l'article 28, tel qu'il se lisait avant le 28 janvier 2003, a été inclus au moment de l'ajout de cette section en 1997 par le rapport intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997.

Volume II

RAPPORTS PRÉCÉDENTS

APPENDICES

TABLE DES MATIÈRES

Volume II

Rapports antérieurs de l'OCDE concernant le Modèle de Convention fiscale . . . . . R-i

Prix de transfert, ajustements corrélatifs et procédure amiable (adopté par le Conseil de l'OCDE le 24 novembre 1982). . . . . R(1)-1

L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique (adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983) . . . . . R(2)-1

L'imposition des revenus provenant de la location de conteneurs (adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983) . . . . . R(3)-1

La sous-capitalisation (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1986) . . . . . R(4)-1

Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés écran (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986) . . . . . R(5)-1

Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986) . . . . . R(6)-1

L'imposition des revenus des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives (adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 mars 1987). . . . . R(7)-1

Dérogation aux conventions fiscales (adopté par le Conseil de l'OCDE le 2 octobre 1989). . . . . R(8)-1

Problèmes posés par l'application et l'interprétation de la règle des 183 jours (adopté par le Conseil de l'OCDE le 24 octobre 1991) . . . . . R(9)-1

Régime fiscal appliqué aux logiciels (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992) . . . . . R(10)-1

Cas triangulaires (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992) . . . . . R(11)-1

Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992) . . . . . R(12)-1

Attribution de revenus aux établissements stables (adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993). . . . . R(13)-1

Les crédits d'impôt fictif – Un réexamen de la question (adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997) . . . . . R(14)-1

L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes (adopté par le Comité des affaires fiscales le 20 janvier 1999) . . . . . R(15)-1

Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE (adopté par le Comité des affaires fiscales le 27 janvier 2000) . . . . . R(16)-1

La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales (adopté par le Comité des affaires fiscales le 7 novembre 2002) . . . . . R(17)-1

La classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique (adopté par le Comité des affaires fiscales le 7 novembre 2002) . . . . . R(18)-1

Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale (adopté par le Comité des affaires fiscales le 7 novembre 2002) . . . . . R(19)-1

Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu (adopté par le Comité des affaires fiscales le 16 juin 2004) . . . R(20)-1

Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales (adopté par le Comité des affaires fiscales le 30 janvier 2007) . . . . . R(21)-1

Fiscalité et non-discrimination (adopté par le Comité des affaires fiscales le 20 juin 2008) . . . . . R(22)-1

Application des conventions fiscales aux sociétés de placement immobilier (adopté par le Comité des affaires fiscales le 20 juin 2008) . . . . . R(23)-1

Accorder le bénéfice des conventions fiscales aux revenus d'organismes de placement collectif (adopté par le Comité des affaires fiscales le 23 avril 2010) . . . . . R(24)-1

Questions posées par les permis/crédits d'émission au regard des conventions fiscales (adopté par le Comité des affaires fiscales le 26 juin 2014) . . . . . R(25)-1

Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE (adopté le 26 juin 2014 par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE) . . . . . R(26)-1

Appendice I. Liste des conventions fiscales concernant le revenu et la fortune entre pays membres de l'OCDE A-3

Appendice II. Recommandation du Conseil de l'OCDE relative au Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune A-47

RAPPORTS ANTÉRIEURS DE L'OCDE CONCERNANT LE MODÈLE DE CONVENTION FISCALE

Un certain nombre de rapports qui ont été approuvés après la publication du Modèle de Convention de double Imposition concernant le Revenu et la Fortune de 1977 et qui se sont traduits par des modifications aux articles du Modèle de Convention fiscale ou aux Commentaires qui s'y rapportent sont reproduits dans cette section.

Même si ces rapports constituent un contexte utile pour l'analyse des articles et des Commentaires, il faut cependant retenir que contrairement à ces derniers, ils ne font pas l'objet d'une mise à jour périodique et que, par conséquent, leur contenu peut ne plus correspondre aux vues du Comité des affaires fiscales.

Prix de transfert, ajustements corrélatifs et procédure amiable

(adopté par le Conseil de l'OCDE le 24 novembre 1982)

Table des matières

Introduction . . . . . R(1)-2

I. Exposé du problème . . . . . R(1)-3

II. L'expérience des procédures existantes pour éviter ou atténuer la double imposition . . . . . R(1)-8
- A. Les ajustements corrélatifs . . . . . R(1)-8
- B. La procédure amiable . . . . . R(1)-10

III. Possibilité d'établir un système d'ajustements corrélatifs obligatoires assortis d'un arbitrage . . . . . R(1)-13

IV. Améliorations possibles aux arrangements existants pour éviter une double imposition . . . . . R(1)-20
- A. Les ajustements corrélatifs . . . . . R(1)-21
- B. La procédure amiable . . . . . R(1)-22
  1. Clarification de la portée de l'article 25 du Modèle de Convention de double imposition de l'OCDE . . . . . R(1)-23
  2. Questions de procédure . . . . . R(1)-25
     - a) Les délais et le facteur temporel . . . . . R(1)-25
     - b) Délégation de pouvoirs et consultations mutuelles . . . R(1)-29
     - c) Participation du contribuable . . . . . R(1)-30
     - d) Arrangements globaux . . . . . R(1)-32
     - e) Procédures d'information unilatérales . . . . . R(1)-33
  3. Autres suggestions . . . . . R(1)-34

V. Conclusions . . . . . R(1)-36
- A. Conclusions générales . . . . . R(1)-36
  - a) Observations générales relatives aux ajustements corrélatifs . . . . . R(1)-36
  - b) Procédure amiable . . . . . R(1)-36
  - c) Procédure arbitrale obligatoire . . . . . R(1)-37
- B. Améliorations possibles de la procédure amiable . . . . . R(1)-37
- C. Observations finales . . . . . R(1)-38

Notes et références . . . . . R(1)-39

ANNEXE. Extraits du Modèle de Convention de double imposition concernant le revenu et la fortune . . . . . R(1)-41

Introduction

1. Le thème des « ajustements corrélatifs » recouvre en fait un ensemble de questions qui se posent lorsque les autorités fiscales d'un pays contestent les prix de transfert ou la répartition des bénéfices décidés par une entreprise dans ses opérations avec une entreprise associée établie dans un autre pays. Si, de ce fait, les prix ou la répartition des bénéfices sont ajustés ou en passe de l'être dans l'un des pays aux fins de l'imposition, il s'agit de savoir s'il faut ou non opérer un « ajustement corrélatif » dans l'autre pays ou s'il convient de modifier l'ajustement initial avec ou sans ajustement corrélatif approprié dans le second pays. Un autre problème se pose dans le cas où les autorités fiscales des deux pays ne parviendraient pas à se mettre d'accord sur ce sujet.

2. Lors de l'élaboration de son Rapport de 1979 sur les prix de transfert et les entreprises multinationales[1], le Comité des affaires fiscales, tout en reconnaissant que la question des ajustements corrélatifs avait des liens avec celle des prix de transfert et posait des problèmes généraux aux entreprises nationales, avait décidé de ne pas l'aborder dans le rapport à ce stade (voir paragraphe 8 du rapport), estimant alors qu'elle n'entrait pas dans le cadre de son mandat. En outre, on estimait que l'étude de cette question pourrait nécessiter un examen détaillé du texte des dispositions existantes du Modèle de Convention de double imposition de l'OCDE, non seulement sur les ajustements corrélatifs, mais aussi sur la procédure amiable (articles 9 et 25 du Modèle de Convention de l'OCDE de 1977 — voir annexe), ce qui exigerait une étude distincte. Mais dans sa réponse au rapport de 1979 le Comité Consultatif Économique et Industriel auprès de l'OCDE (BIAC) — qui assure auprès de l'OCDE la représentation du secteur privé — avait considéré que cette attitude était trop restrictive et il souhaitait vivement « que l'étude de ce sujet soit entreprise et conclue aussi rapidement que possible ».

3. Lorsqu'il a établi le présent rapport, le Comité a estimé qu'il convenait de passer en revue l'expérience acquise à ce jour tant par les administrations fiscales que par les entreprises multinationales en matière d'ajustements corrélatifs (ou pour les prévenir) et d'étudier les modifications qui pourraient être apportées aux arrangements existants. Les données de fait fournies par les entreprises multinationales représentées par le BIAC, oralement et par écrit, ont été fort utiles au Comité qui en fait état à diverses reprises dans le présent rapport. Mais il ne faudrait pas en conclure trop hâtivement que le Comité fait siennes ces opinions.

4. Le rapport comprend plusieurs chapitres. Après un bref exposé des situations dans lesquelles ces ajustements corrélatifs peuvent être nécessaires (partie I), on passera en revue (dans une partie II) l'utilisation qui a été faite par les autorités fiscales des pays membres de l'OCDE des

dispositions et procédures existantes pour régler entre elles les différends sur les prix de transfert et autres questions posées par les conventions de double imposition, et on évoquera aussi les problèmes qui se posent aux contribuables à ce sujet. Dans une partie III sera étudiée une initiative particulière tendant à ce que des dispositions soient prises pour soumettre obligatoirement les ajustements corrélatifs à une procédure d'arbitrage, et dans une partis IV seront étudiées différentes possibilités qui permettraient d'utiliser de façon plus satisfaisante les procédures existantes. Enfin, dans une partie V, seront résumées les principales conclusions auxquelles le Comité est parvenu au cours de l'examen de ces questions.

I. EXPOSÉ DU PROBLÈME

5. Lorsqu'une transaction internationale intervient entre deux entreprises associées et que l'un des États en cause opère un ajustement du prix de transfert aux fins d'imposition, cet ajustement peut entraîner une double imposition économique s'il augmente le bénéfice imposable dans cet État. En d'autres termes, il peut aboutir à ce que les deux États imposent les mêmes bénéfices ou revenus dans les mains de deux entreprises distinctes mais associées[2]. D'une façon plus générale, le résultat serait le même si le revenu échéant à une entreprise multinationale et attribué aux fins d'imposition par un État à l'un des éléments constitutifs de cette entreprise qui est établi sur son territoire était aussi attribué par un autre État à un autre élément constitutif de l'entreprise situé dans cet autre État. Pour faciliter l'exposé, dans la plupart des cas, on se référera simplement ici aux ajustements de prix de transfert (ou aux « ajustements corrélatifs » auxquels ils donnent lieu), l'expression devant être entendue le cas échéant comme englobant les attributions (ou redistributions) de bénéfices.

6. Mais ces situations n'entraînent pas forcément une double imposition économique. Celle-ci ne se produira pas, par exemple, si un prix de transfert fait l'objet d'un ajustement au titre d'une transaction qui a impliqué un tiers associé dans un pays où le revenu ou les bénéfices ne sont pas imposés (c'est-à-dire un paradis fiscal). En l'occurrence, l'ajustement se traduira simplement par une augmentation du bénéfice imposable dans l'État qui opère l'ajustement. La double imposition économique ne se produira pas non plus si des bénéfices, qui sont en principe imposables dans les deux États, ne sont pas en fait imposés dans l'un d'entre eux à cause d'une exonération ou d'un allégement prévu par la législation de cet État. Ainsi, la double imposition peut être allégée ou éliminée si l'État de la société-mère accorde, lors de l'imposition d'un dividende reçu d'une filiale, l'imputation non seulement de la retenue éventuellement prélevée à la source, mais aussi de l'impôt supporté par les bénéfices « sous-jacents » de la filiale qui ont permis la distribution du

dividende. Il n'y aura évidemment pas non plus de double imposition si l'État qui impose les bénéfices ou le revenu de l'autre entreprise associée opère un ajustement corrélatif adéquat en réduisant le bénéfice imposable de cette entreprise ou l'impôt dont elle est redevable.

7. Les autorités fiscales n'auront pas normalement à opérer d'ajustements de prix de transfert ni d'ajustements corrélatifs si les entreprises multinationales s'en tiennent, aux fins de l'imposition, à une politique de prix de transfert qui repose sur le principe de la pleine concurrence, et on ne doit certainement pas présumer que ce n'est jamais le cas. Il y a cependant lieu d'observer que les entreprises multinationales peuvent, elles aussi, rencontrer les mêmes difficultés que les autorités fiscales pour déterminer le prix de pleine concurrence dans diverses circonstances, et que les efforts réellement accomplis par une entreprise multinationale pour respecter le principe de la pleine concurrence ne convaincront donc pas forcément toujours les autorités fiscales. Cependant, il est clair que ces efforts devraient au moins réduire sensiblement le nombre des cas dans lesquels les autorités fiscales jugent nécessaire d'opérer des ajustements.

8. Pour leur part, celles-ci peuvent aussi espérer ne pas avoir à concilier des divergences de vues sur des prix de transfert avec les autorités fiscales d'autres pays, si elles appliquent de façon suivie les règles de la pleine concurrence exposées dans le Modèle de Convention et dans le rapport de 1979. Dans ce contexte, le paragraphe 15 du rapport présente un intérêt particulier. Il contient en effet les observations suivantes : « La détermination d'un prix de pleine concurrence exige bien souvent une appréciation prudente et la prise en compte, au cours de négociations entre les autorités fiscales et les entreprises concernées, d'un grand nombre d'éléments parfois contradictoires. Il en résulte que, s'il peut être prouvé de façon satisfaisante que les prix effectivement payés correspondent à des prix de pleine concurrence, il n'y a aucune raison de chercher à faire des ajustements même mineurs à des fins fiscales ; de même, les autorités fiscales ne devraient pas remettre en cause, sans de solides raisons, un arrangement de prix qui est appliqué de façon raisonnable et suivie entre les entreprises associées si elles recourent à des arrangements du même type dans leurs opérations avec des entreprises indépendantes ».

9. Cependant, s'il y a, pour une raison quelconque, des divergences de vues entre les autorités fiscales sur la nécessité d'un ajustement de prix de transfert ou sur son montant, alors la réponse à la question de savoir si l'ajustement doit être opéré et, dans l'affirmative, si un ajustement corrélatif doit être effectué et quels doivent en être respectivement les montants, dépendra vraisemblablement d'un consensus formel entre les autorités fiscales des deux pays. Dans bien des cas, ce consensus pourra être obtenu

sans trop de problèmes. Mais nombreuses sont les circonstances où il pourra se révéler difficile.

10. Ainsi, lorsqu'il n'y a pas de prix comparable pour la même transaction ou des transactions similaires entre des personnes indépendantes, et que les autres éléments dont on peut disposer n'indiquent pas clairement quel est le prix de pleine concurrence, alors des avis différents sur les prix de pleine concurrence appropriés ou la méthode adéquate pour calculer ce prix peuvent être la source de difficultés. Les divergences entre les législations des États en cause, voire les différences entre leurs procédures respectives, peuvent aussi susciter des difficultés[3].

11. Pour prendre un exemple simple, supposons qu'une société-mère établie dans l'État B ait demandé à sa filiale fixée dans l'État A de lui verser une redevance et que les autorités fiscales de cet État A estiment que la redevance est trop élevée par rapport à celle qui serait pratiquée entre des entreprises traitant en toute indépendance. Dans ce cas, le montant de la redevance déduit du bénéfice imposable de la filiale dans l'État A sera réduit (opération que l'on peut appeler un « ajustement primaire »). Si, en dépit du fait que l'État A a effectué cet ajustement, l'État B considère toujours que le paiement global correspond à une redevance de pleine concurrence, le montant total sera imposé dans l'État B comme une redevance encaissée par la société-mère, de sorte qu'en fait une fraction de la redevance pourra être imposée dans les deux pays.

12. Mais on peut se trouver en présence de situations plus complexes du fait de la législation de certains pays. L'État B par exemple, pourra accepter l'ajustement opéré par État A et ne considérer comme redevance que la fraction du paiement qui correspond au montant de la déduction fixé par l'État A, tout en considérant la fraction excédentaire de la redevance comme un véritable dividende. Si l'État A suit la même méthode, il peut alors en résulter que la fraction excédentaire du montant correspondant à une situation de pleine concurrence, au lieu d'être payable à titre de redevance sans déduction de l'impôt, sera considérée comme un paiement de dividende qui aurait dû faire l'objet d'une retenue à la source, et l'État A pourrait alors exiger que la retenue à la source appropriée soit payée par la filiale. En revanche, l'État B ne pourrait appliquer à la fraction du paiement considérée comme un dividende par l'État A aucune règle plus avantageuse que celle qui est applicable aux dividendes dans l'État B, ou bien il pourrait être dans l'impossibilité d'accorder un crédit d'impôt pour la retenue à la source perçue par l'État A. Dans ces conditions, pour reconnaître que la fraction excédentaire du montant de la redevance effectivement payé par rapport à la redevance de pleine concurrence se trouve néanmoins dans les caisses de la société-mère et non pas dans celles de la filiale, il faudrait effectuer un ajustement « secondaire » approprié pour éliminer totalement la double imposition[4].

13. D'autres catégories de transactions peuvent poser des problèmes similaires. Pour prendre un exemple simple, si une société-mère a accordé un prêt à une filiale à l'étranger, les autorités fiscales du pays de la filiale peuvent ajuster le taux d'intérêt si elles estiment qu'il ne correspond pas à un taux de pleine concurrence. Or, les autorités fiscales du pays de la société-mère n'admettront pas forcément que le taux ajusté soit un taux de pleine concurrence — les deux pays peuvent avoir en effet des vues différentes au sujet du marché financier particulier vers lequel elles doivent se tourner pour avoir des éléments d'information sur les taux d'intérêt de pleine concurrence. La situation peut être encore plus compliquée si le pays de la filiale considère que le prêt est en réalité une dotation de fonds propres à la filiale et non pas un complément d'endettement.

14. Une rétribution de services peut aussi être traitée différemment par les autorités fiscales du pays du payeur et celles du pays du bénéficiaire. Ainsi, les montants versés par une filiale au titre de la rétribution de services peuvent être inclus intégralement dans le montant des bénéfices imposables de la société-mère, alors que les autorités fiscales du pays de la filiale réduisent le montant déductible du paiement pour calculer le bénéfice imposable de la filiale parce qu'il dépasse le prix de pleine concurrence, ou même refusent toute déduction en considérant qu'aucun avantage réel n'a été obtenu par le payeur.

15. Les exemples ci-dessus visent surtout les redressements d'imposition de filiales et les conséquences qui en résultent pour les sociétés-mères. Mais en principe des problèmes similaires peuvent aussi se poser pour les filiales à la suite du redressement de l'imposition de leur société-mère ou d'autres entreprises associées.

16. En revanche, un problème particulier ne peut se poser que dans le cas de sociétés qui détiennent des actions d'autres entreprises associées et encaissent des dividendes sur ces titres. Si le pays qui impose la société actionnaire accorde un crédit pour l'impôt acquitté sur les bénéfices qui ont servi à effectuer la distribution de dividendes, l'obligation d'accorder ce crédit sera plus lourde si les autorités fiscales qui imposent la société distributrice se réfèrent à un montant de bénéfices plus élevé, au titre des transactions avec la société actionnaire, que celui sur lequel se fondent les autorités fiscales qui imposent cette dernière société — ce qui pourrait évidemment être le cas si elles ont une optique différente du prix de pleine concurrence pour ces transactions.

17. Des problèmes de double imposition résultant de l'ajustement des prix de transfert peuvent aussi se poser pour les entreprises multinationales à cause de leur structure et des arrangements qu'elles prennent, de ce fait, pour les transferts de biens et de services à l'intérieur du groupe et les paiements

correspondants. Si, par exemple, un accord de contribution aux dépenses de recherche et de développement a été conclu à l'intérieur d'un groupe et si les autorités fiscales du pays de la société-mère considèrent que les modalités et conditions de cet accord ne sont pas conformes à une situation de pleine concurrence, cette décision pourra affecter les entreprises associées dans plusieurs pays. Des problèmes similaires peuvent se poser pour les dépenses au titre du contrôle, de la coordination et de la surveillance d'un groupe, du coût de la fourniture de services « sur demande » ou d'activités centrales de publicité. Ce genre de problèmes peut se poser plus particulièrement dans le cas de groupes multinationaux fortement intégrés dans lesquels les différentes fonctions, par exemple les différents stades de fabrication ou les activités de recherche et développement, ou celles de distribution, de commercialisation, de vente, de transport, etc., sont exercées par des entités différentes établies dans des pays différents. Si, par exemple, les prix de certains produits semi-finis ne sont pas reconnus dans un pays, il peut en résulter des conséquences qui peuvent amener à reconsidérer tout le système de prix de transfert pratiqué à l'intérieur du groupe. En outre, la situation est plus complexe encore lorsqu'il existe des arrangements globaux et de compensation, comme c'est le cas parfois dans les opérations entre les entités d'un groupe d'entreprises multinationales.

18. Mais, s'il est clair que des divergences de vues au sujet des prix de transfert ou de l'attribution des bénéfices ou du revenu peuvent apparaître dans des circonstances très diverses, il ne faudrait pas en conclure que les ajustements de prix de transfert ou la réattribution des bénéfices ou du revenu sont inévitablement la source de sérieux désaccords entre les autorités fiscales, ni même que l'incapacité de ces dernières, dans la pratique, de trouver des solutions mutuellement acceptables à leurs divergences de vues soit ordinairement la source de plaintes substantielles. Quoi qu'il en soit, puisque ces divergences de vues peuvent apparaître, on va examiner dans les paragraphes suivants comment il est possible de les concilier ou de les empêcher.

19. Il est clair que l'on rencontre des difficultés similaires lorsqu'on veut attribuer certains bénéfices, en se fondant sur le principe de la pleine concurrence, à l'établissement stable situé dans un État d'une entreprise établie dans un autre État. Le rapport de 1979 ne vise pas expressément cette situation, mais, d'une façon générale, ce qui est dit dans le rapport au sujet des entreprises associées est aussi valable, *mutatis mutandis,* dans le cas d'une entreprise qui possède un établissement stable[5].

II. L'EXPÉRIENCE DES PROCÉDURES EXISTANTES POUR ÉVITER OU ATTÉNUER LA DOUBLE IMPOSITION

20. Dans la pratique, il est probable que bien souvent il sera facile de remédier dans un pays à la double imposition qui pourra résulter d'ajustements de prix de transfert opérés par l'autre pays sans mettre en cause les autorités fiscales de ce dernier pays, soit dans le cadre de la législation interne, soit en vertu des dispositions d'une convention bilatérale analogues à celles de l'article 9(2) du Modèle de Convention de l'OCDE (qui prévoit un allégement en cas de double imposition économique), soit d'une autre façon.

21. Mais il n'est pas douteux que dans un certain nombre de cas, il faudra que les autorités fiscales des deux États en cause procèdent à des échanges de vues, et donc que de plus en plus les autorités fiscales se rencontrent dans ce but. Ces échanges de vues pourront être facilités par l'existence, dans les conventions bilatérales de double imposition, de dispositions analogues à celles de l'article 25 du Modèle de Convention de double imposition, qui prévoit une « procédure amiable » à laquelle les autorités fiscales peuvent avoir recours pour trouver une solution à ces problèmes comme à d'autres problèmes dans le cadre des conventions fiscales bilatérales. (C'est ce qu'on appelle parfois la « procédure de l'autorité compétente », parce que l'accord qui doit être réalisé par ce moyen est l'accord des « autorités compétentes », telles qu'elles sont définies dans les conventions de double imposition correspondantes).

22. Il pourra donc être utile d'examiner ici l'application des dispositions des articles 9 et 25 à la lumière de l'expérience des autorités fiscales et des contribuables.

A. Les ajustements corrélatifs

23. L'article 9(1) pose le principe de la situation de pleine concurrence pour le régime fiscal applicable aux transactions entre des entreprises associées. L'article 9(2) prévoit que lorsqu'un État impose des bénéfices d'une entreprise qui figurent aussi dans le bénéfice imposable d'une entreprise associée de l'autre État et que ces bénéfices, qui sont ainsi doublement imposés, sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État devra alors procéder à un ajustement approprié du montant de l'impôt qu'il a perçu sur ces bénéfices. À cet effet on peut, soit recalculer les bénéfices en utilisant le prix révisé approprié, soit s'abstenir de tout nouveau calcul et donner au contribuable un allégement pour l'impôt perçu par l'État qui opère l'ajustement que le contribuable pourra imputer sur son propre impôt.

24. En principe, l'ajustement sur le prix de pleine concurrence effectué conformément à l'article 9(1) ne devrait susciter aucune difficulté pour calculer le montant de l'allégement dû au titre de l'article 9(2) ; mais on a vu plus haut que, dans la pratique, des difficultés peuvent surgir. En outre, la portée de l'article 9(2) comporte certaines limites. Tout d'abord, l'allégement prévu par l'article 9(2) ne pourra avoir lieu que lorsque les bénéfices imposés deux fois sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si elle avait été indépendante de son associé de sorte que, comme il est indiqué dans les Commentaires (paragraphe 3), un ajustement corrélatif ne sera obligatoire que si et dans la mesure où les autorités fiscales concernées acceptent l'ajustement du prix opéré par les autorités fiscales du premier État. L'allégement prévu par l'article 9(2) pourra donc ne pas avoir lieu si les autorités fiscales des deux pays ont un avis différent sur le prix de pleine concurrence qui convient dans le cas d'une transaction particulière. En outre, l'article 9(2) est muet au sujet des ajustements secondaires, encore qu'il soit indiqué dans les Commentaires qu'aucune disposition de l'article n'empêche d'effectuer d'ajustements secondaires lorsqu'ils sont autorisés par les législations nationales. L'article 9(2) n'aborde pas non plus la question de savoir si un ajustement corrélatif doit être effectué dans un délai déterminé. Indépendamment de cela, un certain nombre d'États Membres ont formulé des réserves à l'égard du paragraphe 2 de l'article 9. Sous sa forme actuelle, cette disposition ne fournit donc pas, dans la pratique, de réponse complète aux problèmes qui font l'objet du présent rapport.

25. Dans leurs Commentaires sur le rapport de 1979, les entreprises multinationales ont exprimé l'avis qu'aucun sujet ne concernait plus directement l'ensemble des prix de transfert que la question des ajustements corrélatifs ; aussi ont-elles invité instamment l'OCDE à élaborer et à préconiser l'application d'un système obligatoire d'ajustements corrélatifs qui s'impose à tous les pays membres. Elles estiment que laisser les choses en l'état n'est pas une solution satisfaisante. Elles craignent que, dans la situation actuelle, le contribuable ne subisse une lourde charge et ne soit exposé aux ajustements arbitraires et fantaisistes des inspecteurs du fisc. Elles considèrent d'autre part que « le fait de ne pas traiter convenablement la question des ajustements corrélatifs peut évoquer le spectre d'un nombre croissant de cas de double imposition dans les États non membres de l'OCDE qui choisissent de suivre les principes énoncés dans le rapport de 1979 » .

26. Il convient néanmoins de souligner qu'un certain nombre de pays membres de l'OCDE ont prouvé, en incluant dans leurs conventions bilatérales des articles analogues aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 9 du Modèle de Convention et par d'autres moyens, qu'ils acceptaient l'obligation d'opérer des ajustements corrélatifs dans les cas normaux pour atténuer une

double imposition économique lorsqu'ils étaient convaincus que l'ajustement original reflète bien le prix de pleine concurrence.

27. Il est juste aussi de noter que le contribuable doit compter essentiellement sur les recours fiscaux internes de l'État concerné ou sur les instances judiciaires internes, ou sur tout autre mécanisme interne correspondant, pour se protéger contre des ajustements arbitraires ou fantaisistes de prix de transfert. Le simple fait que les autorités fiscales seraient impérativement tenues d'accepter systématiquement l'ajustement de prix de transfert opéré par les autorités fiscales d'un autre pays, ne protégerait nullement les entreprises multinationales contre des ajustements arbitraires ou fantaisistes, encore que l'effet complet de tels ajustements sur une entreprise affectée pourrait être quelque peu atténué. En revanche, prévoir ainsi que des autorités fiscales doivent se conformer aux décisions prises par d'autres autorités fiscales sur lesquelles elles n'ont aucun pouvoir laisserait les premières autorités totalement démunies devant des ajustements arbitraires ou fantaisistes qui auraient été opérés par les autres autorités fiscales en cause. Il est donc clair qu'une disposition de ce genre est inacceptable pour des autorités fiscales.

28. Si cette solution est rejetée, comme le Comité estime qu'elle devrait l'être, il ne reste plus alors que deux autres possibilités. La première consiste à contraindre l'autorité fiscale, comme le prévoit l'article 9(2), à procéder à un ajustement corrélatif, mais seulement dans la mesure où elle peut accepter que l'ajustement initial a pour effet de remplacer le prix de transfert qu'avait adopté le contribuable par le prix de pleine concurrence (si donc l'on veut que le résultat global satisfasse aussi bien les autorités fiscales que les contribuables, il faudra que les autorités fiscales des deux pays en cause s'entendent de leur plein gré sur ce sujet). L'autre solution consiste à obliger les autorités fiscales des deux pays, si elles ne parviennent pas à se mettre d'accord, à soumettre le cas à un arbitrage supra-national dont elles respecteront la décision. Les problèmes que pose un mécanisme d'arbitrage obligatoire sont examinés plus loin dans la partie III.

B. La procédure amiable

29. Comme on l'a déjà indiqué, il est clair qu'un certain nombre de difficultés pourront être évitées dans ce domaine si les autorités fiscales des deux pays intéressés se décident à étudier ensemble les problèmes pour essayer d'arriver à un accord. En conséquence, le Comité considère qu'il faudrait inciter les autorités fiscales à agir ainsi chaque fois que c'est possible et opportun et à s'efforcer alors par tous les moyens à parvenir à un accord, de façon à éliminer autant que possible la double imposition.

30. Les formalités nécessaires pour engager et poursuivre les échanges de vues entre les autorités fiscales varieront d'un pays à l'autre. Lorsqu'il était possible de mettre sur pied des arrangements moins formels, l'expérience a montré qu'ils réussissaient à prévenir ou à atténuer dans bien des cas la double imposition et le Comité estime qu'il ne faut pas décourager le recours à ces arrangements non formels.

31. Toutefois, les Commentaires relatifs à l'article 25 du Modèle de Convention de l'OCDE contiennent l'observation suivante : « quant aux ajustements à opérer corrélativement aux réintégrations effectuées dans les résultats des entreprises associées en application des dispositions des paragraphes 1 et 2 de l'article 9, il y a lieu d'admettre qu'ils relèvent de la procédure amiable, lorsque la détermination de leur montant donne matière à difficulté ». L'article 25 est donc expressément visé ici.

32. Cet article énonce les procédures à suivre pour trois catégories différentes d'accords amiables. La première, qui fait l'objet des paragraphes 1 et 2 de l'article, s'applique aux cas d'« imposition non conforme aux dispositions de la Convention » ; dans ce cas, le contribuable engage lui-même la procédure. Les deux autres catégories, qui n'impliquent pas nécessairement l'intervention du contribuable, font l'objet du paragraphe 3, dont la première phrase tend à « résoudre les difficultés ou dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention », et la seconde à éliminer la double imposition dans les cas non prévus par d'autres dispositions de la Convention[6].

33. Bien évidemment, les autorités compétentes peuvent souhaiter débattre des problèmes généraux que posent les ajustements des prix de transfert ; mais lorsque des contribuables particuliers sont en cause, les procédures les plus importantes sont probablement celles de la première catégorie, c'est-à-dire les échanges de vues sur des problèmes particuliers dont l'initiative est prise par le contribuable lui-même.

34. La procédure comporte une limite importante du fait que les autorités compétentes ont seulement l'obligation de négocier, mais elles ne sont pas tenues d'arriver à un résultat ; elles ne sont pas non plus obligées de donner effet à l'accord qui a été réalisé et elles peuvent même être dans l'impossibilité de le faire à cause de divergences entre les législations nationales, au sujet par exemple des délais fixés pour l'ajustement des impositions ou pour le remboursement de l'impôt. De l'avis des entreprises multinationales, c'est là une sérieuse faiblesse du mécanisme.

35. Les Commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention de l'OCDE reconnaissent que les autorités compétentes peuvent avoir besoin d'une aide extérieure pour parvenir à un accord, et ils suggèrent qu'elles conviennent de demander l'avis d'un tiers impartial dans un cas particulier, ou encore,

lorsqu'il s'agit d'interpréter correctement les dispositions du Modèle de Convention, de prendre l'avis du Comité des affaires fiscales de l'OCDE. Il ne semble pas que l'on ait jusqu'ici eu recours à ces possibilités. S'il existe donc un moyen susceptible d'être utilisé avec profit pour aplanir les divergences entre les autorités fiscales, aucune donnée d'expérience ne permet de déterminer dans quelle mesure il pourrait servir à cette fin.

36. Les entreprises multinationales ont fait observer que, d'après leur expérience pratique du fonctionnement de la procédure amiable, celle-ci prend normalement beaucoup de temps et ses résultats sont incertains. S'il est sans doute possible de réduire la durée du déroulement de la procédure, en revanche on voit difficilement comment éviter l'incertitude. L'issue des échanges de vues sur une question controversée doit jusqu'à un certain point rester incertaine, qu'il s'agisse d'arriver à un règlement négocié ou d'obtenir une décision favorable d'un tribunal ou d'un arbitre. Mais, selon elles, un autre élément d'incertitude tient au fait que les autorités fiscales ont tendance à considérer en bloc tous les problèmes qui se posent et à négocier un règlement général sans aucune nuance. De ce fait, le « succès » d'un contribuable dans son cas particulier risque de compromettre les chances d'un autre lorsque les États essaient de parvenir à une solution globale sur plusieurs questions sans se préoccuper des détails.

37. Cette préoccupation est peut-être la conséquence d'autres particularités de la procédure qui ont aussi été critiquées, à savoir que le contribuable lui-même n'a aucun droit, hormis celui d'engager la procédure, et qu'il n'a pas, en particulier, le droit d'être informé de l'état des échanges de vues sur son cas, ni de soumettre des observations à ce sujet.

38. D'une façon générale, les entreprises multinationales considèrent que, compte tenu du temps que prend cette procédure et des risques encourus, la plupart des entreprises ne l'envisagent que comme une possibilité de dernier ressort.

39. Sans accepter pour autant toutes les critiques des entreprises ni d'autres objections élevées à l'encontre de la procédure, on peut admettre que la procédure amiable est, à maints égards, un instrument qui est loin d'être parfait pour résoudre les problèmes d'application des conventions de double imposition. Il est clair que — les Commentaires sur l'article 25 l'avaient déjà souligné (au paragraphe 42) — « la conclusion d'un accord amiable dépend, dans une large mesure, des pouvoirs de transaction laissés aux autorités compétentes par leur droit interne ». Il convient peut-être de noter que, dans un grand nombre de pays, le pouvoir législatif sera sans doute peu enclin à laisser aux autorités fiscales toute latitude pour déterminer l'imposition des personnes physiques ou des sociétés par un accord avec les autorités fiscales d'un autre pays et que, pour cette raison au moins, il est compréhensible que

les pays membres de l'OCDE aient dû se contenter de recommander, dans l'article 25 du Modèle de Convention, que les autorités compétentes devront s'efforcer de parvenir à un accord sur les questions que pose l'article. Pour les mêmes raisons, aucune modification n'est recommandée dans le présent rapport. Toutefois, les Commentaires sur l'article 25 (paragraphe 25) envisageaient déjà l'éventualité dans laquelle des conventions bilatérales particulières pourraient comporter certaines dispositions qui obligeraient les autorités compétentes à parvenir à un accord (bien entendu cette possibilité demeure et elle est étudiée de façon plus approfondie dans la partie IV).

40. En dépit des critiques qui ont été formulées à l'encontre de la procédure amiable, il a été largement reconnu qu'elle constituait un instrument efficace et souple pour interpréter, appliquer et mettre au point les conventions de double imposition et un moyen approprié pour éliminer la double imposition, tant juridique qu'économique[7]. L'expérience des autorités fiscales — au moins celles des pays de l'OCDE — montre certainement que, malgré ses limitations, la procédure amiable peut être un instrument fort utile pour résoudre les difficultés que soulèvent les questions de prix de transfert et que, jusqu'à présent, des solutions de compromis ont presque toujours été trouvées dans la pratique. L'expérience des contribuables ne paraît pas être sensiblement différente.

III. POSSIBILITÉ D'ÉTABLIR UN SYSTÈME D'AJUSTEMENTS CORRÉLATIFS OBLIGATOIRES ASSORTIS D'UN ARBITRAGE

41. Il est reconnu que c'est depuis quelques années seulement que les pratiques de transfert ont retenu l'attention des autorités fiscales et que celles-ci ont pu contester certains prix. Il se peut donc que le nombre des ajustements de prix de transfert aux fins de l'impôt augmente dans l'avenir, comme celui des litiges insolubles entre les autorités fiscales au sujet du bien-fondé des ajustements. Le Comité estime cependant que l'on aurait tort d'exagérer cette possibilité car, parmi les nombreux ajustements de prix de transfert qui ont en fait été opérés, ceux qui ont provoqué des litiges sont assez rares. Néanmoins, le Comité reconnaît que cette appréhension peut être de toute façon l'une des principales raisons pour lesquelles les représentants des entreprises multinationales souhaitent que l'on prévoie d'autres facilités ou que l'on apporte des modifications aux arrangements existants pour résoudre les litiges entre les administrations de plusieurs pays au sujet des prix de transfert, et qui explique en particulier que les représentants en question aient suggéré que l'on mette sur pied un système d'ajustements corrélatifs obligatoires assorti d'une procédure formelle d'arbitrage.

42. Du point de vue du contribuable, on a fait valoir qu'une procédure d'arbitrage obligatoire présenterait un certain nombre d'avantages

importants. Si le recours à l'arbitrage est obligatoire en l'absence d'un règlement dans un délai déterminé, le contribuable aura la certitude qu'une décision interviendra et que le problème sera porté sans tarder devant une autorité dotée de pouvoirs de décision (ce qui, indépendamment du fait que seraient ainsi évitées les dépenses qu'entraîne tout retard, permettrait de traiter la question pendant que les informations correspondantes sont encore relativement fraîches dans la mémoire des intéressés et donc de la régler plus efficacement). Tels sont peut-être les principaux avantages envisagés. Mais il y en a d'autres encore. On peut penser en effet que le déroulement même de la procédure d'arbitrage serait assez rapide, car le processus de décision ne pourra qu'être accéléré par l'absence de règles administratives ou de procédure, en l'occurrence inutiles. Une procédure d'arbitrage, à condition qu'elle permette pleinement au contribuable de fournir des preuves et des arguments à l'appui de sa thèse, lui donnerait la possibilité de présenter toutes informations utiles et de redresser tout malentendu ou mauvaise interprétation des faits de la part des autorités fiscales au cours du déroulement de l'instruction, de sorte que le contribuable aurait la certitude que le résultat final ne sera pas faussé par suite d'une impossibilité de redresser ces malentendus. Le cas pourrait être soumis à des experts impartiaux, qui connaîtraient la situation commerciale ou industrielle à l'époque où le prix a été fixé et seraient particulièrement à même, par leur expérience, d'interpréter les renseignements sur le mécanisme d'établissement des prix dont ils disposeraient. L'instruction de l'affaire exigerait alors une préparation moins minutieuse et la procédure serait moins coûteuse que s'il s'agissait de préparer une affaire pour la soumettre à l'autorité compétente ou aux tribunaux. On a fait valoir aussi que, dans la pratique, une sentence arbitrale sera sans doute moins fondée sur une interprétation stricte des règles et réglementations nationales relatives à la fixation des prix que sur ce que l'arbitre, fort de son expérience, estime être une solution juste et équitable. En outre, dans ce système, il n'y aurait aucun risque que le bien-fondé de la position du contribuable soit méconnu et que les autorités fiscales d'un pays ne donnent pas suite à sa demande de façon à pouvoir obtenir des résultats plus satisfaisants pour d'autres contribuables.

43. L'idée d'une procédure arbitrale obligatoire pour la solution des litiges entre les gouvernements en matière d'ajustement des prix de transfert a été favorablement accueillie tant par les entreprises qu'ailleurs. Bien que cette idée n'ait apparemment pas reçu l'adhésion unanime des entreprises multinationales, il a paru évident au Comité qu'elle avait rencontré suffisamment d'écho pour justifier une étude sérieuse.

44. On trouve un exemple de cet écho dans l'accueil favorable qui a été réservé à un projet de Directive des Communautés européennes par l'Assemblée des Communautés et le Conseil économique et social constitué

en vertu du Traité de Rome. Ce projet de Directive de la CEE est donc un élément matériel important qui s'offrait au Comité et qui a inspiré dans une certaine mesure sa position sur la question. En bref, le projet de directive prévoit une procédure amiable entre les autorités fiscales en vue d'éviter la double imposition qui persisterait en l'absence d'accord. L'initiative de la procédure reviendrait au contribuable et si une décision n'intervenait pas dans un certain délai, l'affaire devrait être portée, là encore dans un délai déterminé, devant une commission composée de représentants des autorités fiscales concernées et d'un certain nombre de personnalités indépendantes. Les contribuables intéressés auraient le droit de présenter leur cause devant la commission et de la défendre. Le projet de directive prévoit que les contribuables comme les autorités fiscales devraient alors accepter la décision de la commission. Mais il ne s'agit encore que d'un projet de directive et il est donc impossible de dire comment ces arrangements fonctionneraient dans la pratique. En outre, le projet a été rédigé en fonction de circonstances propres aux États membres des Communautés européennes.

45. Néanmoins, l'étude détaillée du projet a été instructive pour le Comité. Elle a fait apparaître les problèmes qu'il faut résoudre pour mettre au point un mécanisme de ce genre et attiré l'attention du Comité sur un certain nombre de questions délicates. Il n'est pas douteux que la conception d'un dispositif de ce genre pose de sérieux problèmes.

46. On peut se demander par exemple, s'il suffirait en pratique de mettre en place, comme le prévoit le projet de Directive de la CEE, un dispositif qui est un simple prolongement de la procédure amiable, même s'il a pour but d'aboutir à une décision dans un délai déterminé. On a fait valoir qu'il serait inopportun que les autorités fiscales fassent elles-mêmes partie de l'instance qui tranche la question et que le contribuable devrait pouvoir saisir un tribunal totalement indépendant dont les autorités fiscales ne feraient pas partie. Mais cette façon de procéder mettrait les autorités fiscales dans une situation quelque peu singulière, car une divergence de vues entre les autorités fiscales de deux pays serait portée devant un arbitre à l'initiative d'un tiers qui est intéressé, il est vrai, au résultat mais qui n'en reste pas moins un tiers et n'est intéressé qu'indirectement au résultat. Il faudrait que le système tienne compte suffisamment des intérêts des contribuables comme des autorités fiscales, ce qui paraît assez difficile avec ce genre d'arrangement.

47. Quel que soit le système adopté, on peut aussi se demander ce qu'il advient du droit de recours du contribuable devant ses propres tribunaux. D'aucuns pensent qu'il serait inopportun de laisser au contribuable le droit d'utiliser à la fois le mécanisme arbitral et les tribunaux nationaux et d'avoir peut-être ainsi la possibilité de demander aux autorités fiscales de lui accorder le bénéfice de la décision qui lui sera la plus favorable. Sur le plan pratique et, dans une certaine mesure, sur celui de l'équité, il semblerait assez

normal qu'avant de recourir à la procédure arbitrale, le contribuable ait d'abord épuisé les recours contentieux internes dont il dispose, ou y ait renoncé. Mais à cela on peut objecter tout aussi valablement que le contribuable ne devrait en aucun cas être obligé de renoncer aux droits que lui confère la législation interne et que lui demander d'y renoncer pourrait même poser des problèmes constitutionnels dans certains pays. Une solution de compromis consisterait peut-être à permettre à certains pays, comme le prévoit le projet de directive de la CEE, de demander au contribuable d'épuiser les droits que lui confère sa législation interne ou d'y renoncer avant de s'engager dans la voie arbitrale, tout en laissant aux autres pays la possibilité de ne pas imposer cette obligation. Mais cette solution pourrait poser quand même un problème d'équilibre entre les situations des différentes administrations fiscales nationales impliquées dans une procédure d'arbitrage.

48. Il se pose alors une autre question, à savoir si l'arbitrage doit être définitif ou s'il faut prévoir un autre droit de recours — soit en instruisant de nouveau l'affaire, soit en examinant si les arbitres se sont bien acquittés de leur tâche ou si l'on pouvait raisonnablement s'attendre à la conclusion qui a été la leur. Pour certains, l'intérêt même de l'arbitrage réside dans son caractère définitif, c'est-à-dire la certitude et la rapidité d'une décision, de sorte qu'un autre droit de recours irait jusqu'à un certain point à l'encontre de cet avantage et augmenterait de toute façon le coût potentiel de la procédure. Mais on peut aussi faire observer que l'activité des arbitres devrait pouvoir faire l'objet d'une certaine surveillance si l'on veut que les contribuables et les autorités fiscales soient dûment protégés contre des décisions arbitraires. Si l'on estimait qu'un autre recours est approprié, la question se poserait alors de savoir quel devrait être le tribunal chargé d'instruire l'affaire et de la trancher.

49. Une autre question est celle du but auquel les arbitres devraient tendre. S'agit-il de remédier à la double imposition ? Il convient tout d'abord d'étudier une importante considération générale : si le contribuable avait la certitude d'obtenir l'allégement complet de la double imposition, il serait fort improbable qu'une manipulation de sa part du prix de transfert pour s'assurer un avantage fiscal puisse se traduire finalement par une perte si les autorités fiscales procédaient à un ajustement du prix de transfert. Certaines autorités fiscales considéreraient que ce serait pour le moins un excès de générosité et il faudrait qu'une disposition fût prévue pour régler ce point.

50. S'il devait s'agir de remédier à la double imposition, il resterait à déterminer ce qu'il convient de faire lorsqu'il n'y a pas eu double imposition parce que l'une ou l'autre ou les deux entreprises en cause ont subi des pertes. Il ne pourrait alors être question, du moins dans l'immédiat, de double imposition. Certes, si le contribuable intéressé est en mesure de reporter le paiement des impôts sur une année à venir, une double imposition peut se

produire cette année-là (de même que la double imposition pourrait être reportée sur une année antérieure si un tel report d'impôt est autorisé). Mais il sera vraisemblablement difficile de prévoir avec précision, dans de telles circonstances, si une double imposition se produira effectivement. Ces problèmes pourraient être évités si l'arbitre devait plutôt décider quel doit être le montant du prix de transfert, autrement dit, tout simplement, quel est le prix de pleine concurrence pour la transaction en cause ou, d'une façon un peu plus compliquée, quelle est la méthode à suivre pour calculer ce prix. Mais ramenée à sa forme la plus simple, cette préoccupation rétrécirait peut-être trop le champ d'exploration des arbitres.

51. En liaison avec la question du but auquel les arbitres devraient tendre, on peut se demander quelle est la ligne de conduite qu'ils devraient adopter. Faut-il avant tout qu'ils obtiennent un résultat concret, peut-être au moyen simplement d'un compromis entre les différents points de vue, ou vaudrait-il mieux qu'ils procèdent de la même façon qu'une instance judiciaire et cherchent à établir quelle est la prétention la plus fondée ou celle qui s'accorde le mieux avec la justice naturelle ? La première position serait de nature à produire un résultat plus vite, voire à moindres frais, et comme il s'agira surtout en l'occurrence de questions de fait et du poids relatif qu'il convient d'accorder aux différents éléments de fait, on pourrait considérer que cette façon de procéder présente un sérieux avantage. Mais il faudrait soigneusement étudier l'effet qu'elle pourrait avoir sur la capacité des autorités fiscales de se concéder mutuellement des points lorsqu'elles essaient de trouver entre elles des solutions à ces problèmes à un stade antérieur. Il serait fort regrettable qu'elles craignent de faire des concessions du seul fait que l'arbitre aurait tendance à chercher simplement un moyen terme entre les positions auxquelles les parties adverses seraient arrivées au cours de leurs négociations infructueuses.

52. D'autres questions se posent encore, à savoir comment faire supporter le coût et comment préserver le caractère confidentiel des renseignements fournis pour les besoins de la procédure.

53. Toutes ces questions sont plus ou moins délicates et d'importance variable. Elles ne sont pas évoquées ici pour donner à penser que la procédure d'arbitrage est impossible mais pour montrer que la question exige une étude approfondie et une coopération étroite sur le plan international si l'on veut mettre en place un système satisfaisant auquel un grand nombre de pays pourraient participer et que les administrations fiscales hésiteront beaucoup à envisager, même s'il était reconnu qu'il est manifestement urgent d'instituer une telle procédure.

54. Mais il n'est pas évident en fait qu'un mécanisme d'arbitrage présente manifestement une grande urgence.

55. En même temps, il a paru au Comité que l'instauration d'un tel système impliquerait un abandon sans précédent de souveraineté fiscale. Certains pays membres ont même déjà indiqué clairement qu'ils considéraient un dispositif de ce genre comme tout à fait inacceptable pour cette raison[8].

56. Le Comité a considéré que des arguments décisifs s'opposaient à ce qu'il recommande l'adoption d'un tel système. Néanmoins, certains milieux ont si fortement préconisé l'institution d'une procédure d'arbitrage qu'il a paru nécessaire de développer plus longuement les arguments montrant que le besoin d'une telle procédure n'avait pas été établi. En fait le fonctionnement des arrangements existants n'est apparemment pas si défectueux que la mise au point d'un nouveau dispositif devienne impérieuse. Il semble même qu'actuellement, lorsqu'il existe des conventions de double imposition, rares sont les cas où l'ajustement de prix de transfert donne lieu à des litiges insolubles entre les administrations fiscales concernées ou fasse subir au contribuable une injustice notable. On a certes fait valoir que, jusqu'ici, les administrations fiscales n'ont pas procédé dans la pratique à un grand nombre d'ajustements de prix de transfert, mais que l'intérêt croissant qu'elles portent aux pratiques de prix de transfert des entreprises multinationales augmente les possibilités de litiges. Mais il n'en résultera pas nécessairement une augmentation du nombre de litiges entre les administrations fiscales qui restent sans solution. En effet, si les autorités fiscales ont à s'occuper davantage de questions de prix de transfert, simultanément elles chercheront plus à se concerter et à coopérer, ce qui devrait leur permettre de résoudre plus facilement les difficultés qui se posent dans ce domaine. On peut aussi espérer que la publication du rapport de 1979 facilitera la mise au point d'une démarche commune des autorités fiscales à l'égard de ces problèmes, ce qui ne manquera pas de réduire les causes de désaccord entre elles.

57. On a aussi fait valoir que certains problèmes se posent du fait que les autorités fiscales d'un pays ont sur une question de prix de transfert une optique différente de celle des autorités fiscales de l'autre pays intéressé mais les problèmes n'apparaissent pas au grand jour. Dans ces cas, a-t-on souligné, le contribuable accepte à son corps défendant la double imposition parce que les mécanismes existants — procédure de l'autorité compétente ou procédure amiable — sont considérés comme lourds ou interminables ou n'ayant aucune chance, pour une raison ou pour une autre, de déboucher sur un résultat satisfaisant dans un délai raisonnable. Le nombre relativement restreint de problèmes qui surgissent en fait par le biais de la procédure amiable ne reflète donc pas l'importance réelle du problème. Mais il est évidemment difficile de trouver simplement, sans vouloir même les chiffrer, des données de fait à l'appui de cette thèse. Il est fort possible que des contribuables ne soulèvent pas certains sujets de discussion dans le contexte de la procédure amiable,

parce que cela pourrait provoquer l'ouverture d'une enquête sur d'autres aspects de leurs activités internationales ou mettre en doute le règlement d'autres aspects de leur imposition. Mais alors on est bien obligé de penser que le résultat global est satisfaisant pour le contribuable. Il se peut que, dans certains cas, les crédits d'impôt dont une société-mère bénéficie en vertu de la législation interne au titre de l'impôt étranger acquitté sur les dividendes versés par une filiale, ou sur les bénéfices qui ont servi à distribuer ces dividendes, atténuent l'effet d'un désaccord entre le pays de la société-mère et celui de la filiale au sujet de l'attribution des bénéfices résultant de transactions entre elles et, de ce fait, incitent la société-mère à se montrer moins exigeante que ce ne serait le cas dans d'autres circonstances pour obtenir que le litige soit résolu.

58. On a fait observer que si, en dernier ressort, des problèmes que la procédure amiable n'avait pas permis de résoudre dans un certain délai pouvaient faire l'objet d'un arbitrage obligatoire, on pourrait peut-être utiliser davantage la procédure amiable et avoir ainsi une idée différente des dimensions du problème, ou alors les autorités fiscales seraient simplement incitées, du fait qu'un arbitrage est possible, à arriver plus souvent et plus rapidement à un accord mutuellement acceptable.

59. En dépit de tous ces arguments, il n'y a guère de preuves qu'en l'absence d'un système d'arbitrage des contribuables aient été victimes d'injustices dans un nombre important de cas.

60. De l'avis des autorités fiscales des pays membres de l'OCDE, il reste donc à établir la nécessité immédiate ou impérieuse d'un système d'arbitrage.

61. En outre, les avantages que l'on fait valoir en faveur d'un mécanisme d'arbitrage ne sont pas sans réserves. Si, par exemple, on veut absolument que l'instruction d'un cas soit rapide, cela risque d'être au détriment d'une étude sérieuse et approfondie de toutes les affaires. L'absence de règles administratives ou de procédure, si elle vient à constituer l'une des particularités de l'arbitrage, et l'acceptation au départ de la conception générale que l'arbitre peut avoir de ce qui paraît équitable, peuvent certes constituer un avantage dans certains cas, mais peuvent aussi dans d'autres cas donner à l'une ou l'autre des parties l'impression qu'elle n'a pas eu pleinement la possibilité de présenter son cas ou que, pour une raison quelconque justice n'a pas été rendue. La possibilité de soumettre l'affaire à des experts indépendants et impartiaux qui connaissent bien un domaine particulier peut certes être utile dans certains cas ; mais au sujet de questions aussi délicates que les prix de transfert, il peut y avoir des difficultés à cause de la situation spéciale du contribuable en cause (comment, par exemple, déterminer la valeur d'un brevet particulier qui n'est pas aisément comparable à un autre) et il ne sera peut-être pas facile de trouver un expert

de la question qui ne soit pas lié d'une façon quelconque à l'entreprise en cause.

62. Il ne s'ensuit pas que les avantages susmentionnés ne pourront pas être obtenus, mais seulement qu'ils ne pourront l'être que si l'on accepte certains inconvénients correspondants.

63. Compte tenu des considérations qui viennent d'être exposées, le Comité ne recommande pas, pour l'instant, l'établissement d'un mécanisme d'arbitrage obligatoire pour la solution des litiges entre les autorités fiscales au sujet de prix de transfert ou de la répartition des bénéfices aux fins de l'impôt entre les différents éléments constitutifs d'une entreprise multinationale.

IV. AMÉLIORATIONS POSSIBLES AUX ARRANGEMENTS EXISTANTS POUR ÉVITER UNE DOUBLE IMPOSITION

64. Il importe donc d'étudier attentivement les critiques opposées aux arrangements existants prévus dans les conventions bilatérales pour régler les cas d'ajustement de prix de transfert opérés par les autorités fiscales d'un pays signataire d'une convention et de voir comment il est possible de répondre à ces critiques et d'améliorer le fonctionnement du système.

65. Le Comité présente certaines observations et suggestions à ce sujet dans les paragraphes suivants et formule un certain nombre de recommandations qui devraient permettre à son avis d'améliorer le fonctionnement des arrangements existants ; mais il ne préconise en fait, aucun changement radical. Comme la pratique évolue dans ce domaine, il estime que la question devrait à l'avenir être périodiquement étudiée.

66. Certaines critiques élevées à l'égard des arrangements actuels tendant à remédier à la double imposition économique ont déjà été examinées jusqu'à un certain point dans la partie II. On va donc étudier plus en détails dans les paragraphes suivants les problèmes susceptibles de se poser lorsqu'on veut répondre à ces critiques et à d'autres objections, et aborder aussi un certain nombre de questions connexes qui n'ont pas encore été évoquées.

67. Mais le débat doit être placé dans un juste contexte. Comme on l'a déjà souligné, divers moyens s'offrent aux autorités fiscales pour éviter ou atténuer sans trop de difficultés la double imposition économique qui résulte de l'ajustement de prix de transfert. Ainsi, il se peut qu'un État n'ait aucune difficulté à accepter l'ajustement d'un prix de transfert opéré par l'autre État dans un cas particulier, de sorte que l'utilisation du prix ajusté comme base de calcul de l'impôt selon sa législation interne ne soulèvera pas de problèmes. S'il survient une difficulté, les autorités fiscales peuvent très bien parvenir à un arrangement selon lequel l'ajustement sera modifié par l'État qui l'a opéré de façon à ce que l'autre puisse accepter. Dans bien des cas, les autorités

fiscales parviendront ainsi à un accord mutuellement satisfaisant en se servant des arrangements existants. De plus, en opérant les ajustements initiaux ou corrélatifs, les autorités fiscales tiendront compte de la nécessité de pouvoir défendre leur position devant leurs propres tribunaux ou d'autres instances de recours, ce qui devrait aussi réduire les possibilités de litige avec le contribuable.

68. Il y a néanmoins deux aspects des arrangements existants qui doivent être étudiés. Tout d'abord, il s'agit de savoir si les dispositions existantes du Modèle de Convention de l'OCDE (articles 9 et 25) et les dispositions correspondantes des conventions bilatérales sont appropriées ou si elles devraient être modifiées ou élargies. Ensuite, il convient de se demander s'il est possible d'améliorer le dispositif et le fonctionnement de la procédure amiable, tels qu'ils sont prévus par les articles des conventions bilatérales qui s'inspirent des dispositions de l'article 25.

A. Les ajustements corrélatifs

69. Comme on l'a déjà souligné, certains déplorent que les « ajustements secondaires » n'aient pas été prévus par l'article 9. Si l'on veut supprimer totalement la double imposition, il est clair qu'il est souhaitable théoriquement que lorsqu'un ajustement d'un prix de transfert est opéré dans un État, l'allégement tienne compte autant que possible des effets tant primaires que secondaires de l'ajustement. Mais étant donné que l'on n'est nullement d'accord actuellement sur le point de savoir quels sont les ajustements secondaires qui peuvent être opérés et comment il faut accorder un allégement pour en tenir compte, il est difficile de présenter des propositions sur la façon de procéder et, en l'absence d'indices montrant qu'il se pose dans ce domaine un grand nombre de problèmes sérieux qui ne sont pas résolus de façon satisfaisante dans la pratique, aucun changement ne sera recommandé ici. Le Comité estime cependant qu'on aurait intérêt à revenir sur ce sujet ultérieurement lorsque la pratique aura évolué.

70. Il convient aussi de se demander si l'obligation de procéder à un ajustement corrélatif primaire, qui est imposée aux pays signataires d'une convention par l'article 9 du Modèle de Convention, va assez loin. Comme l'indique le paragraphe 3 des Commentaires relatifs à cet article, « un ajustement ne devra pas être opéré automatiquement dans l'État B du simple fait que les bénéfices ont été redressés dans l'État A ; l'ajustement ne sera dû que si l'État B estime que le chiffre des bénéfices rectifiés correspond bien à celui qui aurait été obtenu si les transactions avaient été conclues en toute indépendance. Autrement dit, le paragraphe ne tend pas à éviter une double imposition lorsque les bénéfices redressés d'une entreprise associée dépassent le niveau qu'ils auraient dû atteindre s'ils avaient été calculés correctement dans une situation de pleine concurrence. L'État B n'est donc

tenu d'opérer un ajustement des bénéfices de l'entreprise associée que s'il considère que le redressement opéré dans l'État A est justifié dans son principe et dans son montant ». Il est clair qu'on ne saurait obliger l'État B à opérer automatiquement un ajustement corrélatif, qu'il estime ou non que le redressement effectué par l'État A est justifié dans son principe et dans son montant, car cela reviendrait à obliger l'État B à donner un chèque en blanc à l'État A. (En outre, le Comité considère que l'article 9(2) n'impose en fait nullement l'obligation de compenser d'une façon quelconque un ajustement initial qui avait pour objet de corriger la manipulation d'un prix de transfert opérée délibérément par l'entreprise afin de s'assurer un avantage fiscal). L'État B pourrait être assuré d'une certaine protection si les États contractants convenaient d'une façon assez précise dans leurs arrangements bilatéraux de règles sur la manière de calculer les prix de pleine concurrence dans des cas particuliers — par exemple, en fixant des marges préalables dans des cas bien déterminés. On pourrait avoir raisonnablement l'assurance que les résultats seront dans l'ensemble équitables si l'on accepte les ajustements de l'autre État. Mais ce genre d'arrangements ne pourrait être qu'un compromis et il serait difficile de les concevoir de telle façon qu'ils ne soient pas incompatibles avec le principe même de la pleine concurrence. En conséquence, le Comité ne recommande pas de modifier l'article 9(2) du Modèle de Convention, ni les Commentaires relatifs à cet article.

B. La procédure amiable

71. La seconde question que l'on doit se poser est celle de savoir jusqu'à quel point la procédure amiable peut être améliorée. Les paragraphes précédents montrent clairement que certaines objections qui lui ont été opposées ne peuvent être supprimées. Il n'y a pas d'autre moyen d'obliger les autorités compétentes à arriver à une décision commune que de leur demander de se soumettre à la décision d'une autorité supranationale et, pour les raisons déjà exposées, cette solution ne peut être recommandée. De même, on ne peut autrement les obliger à parvenir à une décision dans un certain délai mais il y a peut-être moyen de faciliter la recherche d'un accord et d'accélérer le processus.

72. Les aspects de la procédure amiable examinés ci-après concernent en premier lieu la solution de cas spécifiques de prix de transfert. L'étendue et l'application des dispositions de l'article 9(2) du Modèle de Convention de l'OCDE peuvent être en cause, mais aussi celles des dispositions de l'article 25. Sur ce sujet, les autorités fiscales de certains pays estiment qu'une clarification serait souhaitable pour permettre aux contribuables et aux autorités fiscales de savoir avec plus de précision ce qui peut être fait dans le contexte de ces dispositions ; c'est ce que le Comité s'est proposé d'étudier.

1. *Clarification de la portée de l'article 25 du Modèle de Convention de double imposition de l'OCDE*

73. La procédure amiable prévue par l'article 25 concerne les mesures prises par les États contractants qui, de l'avis du contribuable, peuvent entraîner ou entraîneront pour lui une imposition non conforme aux dispositions de la Convention. Ainsi, lorsqu'une convention bilatérale contient un article de ce genre, une procédure amiable pourra ou non être engagée selon que les mesures en cause risquent ou non d'entraîner une imposition non conforme aux dispositions de la Convention. Le Comité en est arrivé aux conclusions suivantes.

74. Lorsqu'une convention contient des dispositions analogues à celles du paragraphe 2 de l'article 9 du Modèle de Convention de l'OCDE, ces dispositions remédient à la double imposition économique des mêmes bénéfices en prévoyant que l'État qui a perçu indûment un impôt, par suite de prix de transfert incorrects appliqués à des opérations traitées avec une entreprise de cet État, appliquera un ajustement corrélatif aux bénéfices imposables de cette entreprise, dans la mesure où ils comprennent des avantages injustifiés. Dans cette même mesure, l'impôt prélevé initialement par cet État « n'est pas conforme à la Convention » et, dès lors, les dispositions de l'article 25, paragraphes 1 et 2, ouvrent au contribuable le droit de soumettre son cas à l'autorité compétente de l'État dont il est résident (*cf.* paragraphe 9 des Commentaires sur l'article 25) et ce dans un délai de trois ans prenant cours à partir de la première notification de la décision ou de la mesure la plus récente (*cf.* paragraphe 17 des Commentaires sur l'article 25). L'autorité compétente qui a reçu cette requête a l'obligation de consulter l'autorité compétente de l'autre État si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante. La procédure amiable offre donc aux autorités compétentes un cadre approprié pour des consultations lorsque la détermination des prix de transfert et des bénéfices qui en résultent soulève des difficultés. On observera d'ailleurs que ces consultations sont déjà expressément prévues dans la deuxième partie de la dernière phrase du paragraphe 2 de l'article 9, disposition qui, à elle seule, permet aux autorités compétentes de se consulter. Mais, même si cette deuxième partie de la dernière phrase ne figure pas au paragraphe 2 de l'article 9, la procédure amiable prévue à l'article 25, paragraphes 1 et 2 doit s'appliquer.

75. La question est moins claire lorsque la Convention ne contient pas de dispositions analogues au paragraphe 2 de l'article 9. Un certain nombre de pays ont cependant fait observer que sur le fond, l'article 9 — limité à son paragraphe 1 — ne répond pas à une impérieuse nécessité puisqu'il ne fait que reprendre une règle figurant, dans des termes plus ou moins équivalents, dans la plupart des législations internes des États et que l'application de cette règle

de droit interne ne va à l'encontre d'aucune disposition de la convention, même lorsque celle-ci ne contient pas d'article 9. Suivant ces pays, l'insertion dans une convention de l'article 9 (paragraphe 1), montre que les parties contractantes entendent faire entrer la double imposition économique dans le champ d'application de la convention ; par voie de conséquence, la double imposition économique créée par la rectification des prix de transfert n'est pas conforme tout au moins à l'esprit de la convention et elle rentre donc dans le champ d'application de la procédure amiable prévue à l'article 25, paragraphes 1 et 2.

76. Quelques pays ne partagent cependant pas cette opinion ; suivant une interprétation littérale des textes, ils estiment, lorsque l'article 9 ne comporte pas de paragraphe 2, qu'aucune disposition de la Convention n'oblige l'État qui a inclus dans la base de son impôt les avantages indûment transférés à une de ses entreprises, à réviser son imposition de manière à exclure ces avantages des bénéfices imposables ; dès lors, l'impôt qu'il a perçu sur les avantages en question n'est pas contraire à la convention et l'article 25, paragraphes 1 et 2 n'est pas applicable ; le contribuable ne peut donc pas tirer de la Convention un droit strict à faire réexaminer son cas et il ne peut pas invoquer le délai de trois ans prévu à l'article 25, paragraphe 1. Le plus souvent, ces États ont cependant la possibilité de réexaminer la situation du contribuable qui a été frappé par une double imposition économique, soit en se basant sur des dispositions de leur législation interne, soit à la faveur d'un certain pouvoir discrétionnaire dont disposent certaines autorités fiscales pour atténuer les cas d'imposition trop sévères. Ces procédures sont plus souples et n'ouvrent pas toujours un droit formel de réclamation au contribuable en cause ; dans la pratique, elles permettent d'atténuer les doubles impositions dans les cas où la bonne foi des entreprises en cause ne peut être mise en doute.

77. D'autre part, le paragraphe 3 de l'article 25 du Modèle de Convention autoriserait aussi les autorités compétentes à se consulter au sujet de l'élimination de la double imposition dans des cas non prévus par la Convention, ce qui paraît suffisant, tout au moins à quelques pays, pour qu'elles puissent se consulter sur des cas particuliers d'ajustements de prix de transfert.

78. Enfin, certains États ont résolu le problème jusqu'à un certain point en prévoyant expressément, dans leurs conventions bilatérales (dans la clause correspondant à l'article 25), que la procédure amiable pourra être utilisée pour résoudre les problèmes d'interprétation ou d'application de la Convention posés par les prix de transfert. Mais cette pratique n'est adoptée ordinairement que dans les conventions bilatérales qui contiennent des dispositions analogues à celles du paragraphe 2 de l'article 9 du Modèle de Convention.

79. Afin de lever toute équivoque dans les cas où la convention ne contient pas de dispositions analogues à celles de l'article 9, paragraphe 2, un paragraphe additionnel devrait être inséré après le paragraphe 9 des Commentaires sur l'article 25 lors de la prochaine révision du Modèle de Convention de l'OCDE. Le texte de ce paragraphe pourrait être le suivant :

> « Lorsque la convention entre deux États contractants ne contient pas de règles correspondant à celles de l'article 9, paragraphe 2 (et tel est généralement le cas pour les conventions antérieures à 1977), l'insertion de l'article 9, limité au paragraphe 1 — qui ne fait le plus souvent que confirmer des règles plus ou moins analogues des législations internes — montre que les États contractants entendent faire entrer la double imposition économique dans le champ d'application de la convention. Par voie de conséquence, suivant l'opinion dominante au sein du Comité des affaires fiscales, la double imposition économique créée par la rectification des prix de transfert n'est pas conforme tout au moins à l'esprit de la Convention et elle entre donc dans le champ d'application de la procédure amiable prévue par l'article 25. Les États qui ne partagent pas cette opinion trouvent cependant, dans la pratique, les moyens de remédier le plus souvent aux cas de double imposition économique frappant des entreprises de bonne foi en s'appuyant sur des dispositions de leurs législations internes. »

2. *Questions de procédure*

a) Les délais et le facteur temporel

i) *Les délais*

80. Dans la pratique, une sérieuse difficulté que suscite la procédure amiable tient apparemment aux délais et au temps qu'exige généralement la réalisation d'un accord.

81. Il est peut-être préférable d'aborder d'abord la question des délais. La date limite après laquelle l'imposition d'un contribuable pour une période donnée ne pourra plus être modifiée risque fort d'être atteinte dans un pays avant que le contribuable ait pu établir que son imposition doit être rectifiée pour tenir compte de l'ajustement de l'imposition d'un associé opéré dans un autre pays. Il est clair cependant qu'il faut fixer une limite au délai pendant lequel un allégement pourra être réclamé. L'imposition doit devenir définitive à un certain moment, sinon ce serait en permanence l'incertitude pour les autorités fiscales, voire pour le contribuable. Mais l'existence de certains délais et le fait que ces délais varient d'un pays à l'autre impliquent que, pour réduire le plus possible l'éventualité d'une imposition à laquelle il sera impossible de remédier, il faut tenir compte des conséquences que ces délais

peuvent avoir si, par exemple, les autorités fiscales d'un pays ont la possibilité d'ajuster un prix de transfert pendant dix ans, une fois écoulée l'année au cours de laquelle la transaction a eu lieu et si les autorités fiscales du pays de résidence de l'entreprise associée en cause ont terminé depuis longtemps le calcul du bénéfice imposable de cette entreprise, elles risquent fort de se trouver juridiquement dans l'impossibilité d'opérer un ajustement corrélatif.

82. La solution proposée par l'article 25 du Modèle de Convention est que l'accord réalisé par voie amiable devra être appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants. Si donc une procédure amiable a été engagée et qu'elle débouche sur la décision d'opérer un ajustement corrélatif, cet ajustement pourra être effectué quels que soient les délais prévus par la législation de l'État contractant en cause et le recours à la procédure amiable permettra de remédier à toute difficulté due aux délais prévus par le droit interne. Si tous les pays pouvaient accepter cette solution, comme certains le font déjà, les délais poseraient moins de problèmes dans ce contexte. Mais plusieurs pays hésitent beaucoup à outrepasser ainsi les délais prévus par leur droit interne.

83. Au cas où une convention bilatérale ne contiendrait pas de disposition de ce genre, il faudrait, pour réduire au minimum les obstacles résultant des délais, que les autorités fiscales engagent des échanges de vues avant l'expiration des délais en cause et même que ces délais soient suspendus jusqu'à la clôture des échanges de vues. Il s'ensuit qu'en l'occurrence, les autorités fiscales devront s'efforcer d'opérer les ajustements éventuels de prix de transfert le plus tôt possible.

84. Il a même été souligné qu'on pourrait éviter, ou du moins réduire, les problèmes que posent les délais et le laps de temps qui s'écoule entre l'exécution des transactions et l'ajustement des prix de transfert correspondants si l'on incorporait dans les conventions bilatérales des dispositions qui interdiraient ces ajustements après l'expiration d'une période convenue. De nombreux pays ne pourraient l'accepter. Les autorités fiscales peuvent avoir besoin d'un laps de temps assez long pour procéder aux enquêtes qui leur permettront d'établir s'il faut opérer un ajustement et quel doit en être le montant et une réponse, même positive, à la première question peut très bien ne leur parvenir que tardivement. Dans nombre de cas, les autorités fiscales pourraient difficilement renoncer à un ajustement qui se révélerait nécessaire, si tardivement que ce soit, dès lors que les délais prévus par leur législation interne le leur permettraient. Néanmoins, lorsqu'il y a entre les délais en cause et d'autres éléments (comme la procédure pour établir l'imposition et le système de recours) prévus par les régimes fiscaux des deux États contractants, une compatibilité suffisante pour assurer que cet arrangement n'imposera pas des sacrifices inégaux à l'un ou l'autre des deux États, cette solution pourrait se révéler un expédient utile et acceptable,

comme d'ailleurs certains pays semblent l'avoir admis. Le Comité ne pense pas cependant qu'il soit opportun de présenter une recommandation générale sur une question de ce genre.

85. En laissant de côté ces questions particulières, le Comité reconnaît néanmoins qu'il est souhaitable en principe que le système fonctionne de façon à réduire autant que possible les obstacles qui s'opposeraient, à cause de délais, à l'élimination de la double imposition.

86. Selon l'article 25 du Modèle de Convention, le contribuable doit engager la procédure amiable dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure incriminée. Ce délai ne soulève pas par lui-même de grandes difficultés (encore que certains États considèrent qu'il est trop court pour permettre d'engager la procédure, tandis que d'autres ont formulé des réserves à l'égard de l'article 25 parce qu'ils estimaient que le délai ainsi prévu était trop long). Dans ce contexte, la principale difficulté consiste à déterminer quelle est la date de notification. Comme le précisent les Commentaires (paragraphe 17), le délai court à compter de la première notification de la décision ou de la mesure la plus récente. Il est souhaitable que les autorités fiscales prennent très tôt des mesures en vue de notifier clairement au contribuable leur intention de procéder à un ajustement lorsqu'il y a tout lieu de penser qu'il entraînera une demande d'ajustement corrélatif à un autre pays.

87. L'étude des problèmes posés par les délais donne à penser qu'en fait, pour réduire au minimum le risque que la procédure amiable ne puisse pas assurer un allégement ou l'élimination de la double imposition par suite de l'expiration de certains délais, il faudrait que la procédure soit engagée le plus tôt possible, c'est-à-dire dès qu'un ajustement est sérieusement envisagé, ne serait-ce qu'à titre provisoire. Le processus de consultation pourrait alors commencer avant que des mesures irrévocables n'aient été prises par l'une ou l'autre des autorités fiscales, avec certaines assurances que les obstacles de procédure susceptibles de s'opposer à une solution mutuellement acceptable, seront très limités.

88. Cependant, les autorités compétentes ne souhaiteront pas toutes se trouver impliquées si tôt dans la pratique. Un projet d'ajustement peut ne jamais aboutir et, même une fois opéré, un ajustement peut ne pas déclencher une demande d'ajustement corrélatif. En conséquence, engager trop tôt un processus d'accord amiable peut entraîner un travail inutile.

89. Néanmoins, tout compte fait, le Comité recommande que les autorités compétentes soient prêtes à engager des échanges de vues dans le cadre de la procédure amiable dès que cela paraît compatible avec une utilisation économique de leurs ressources.

ii) Le facteur temporel en général

90. En ce qui concerne l'objection plus générale que la procédure amiable peut se révéler trop longue, le Comité reconnaît que sur ces questions parfois très délicates les consultations internationales durent souvent longtemps. Les possibilités qu'ont les fonctionnaires intéressés de se réunir sont forcément restreintes par les longues distances qu'ils doivent parfois parcourir ; l'échange de lettres n'est souvent qu'un pis-aller au regard d'un « face à face » et il faut tenir compte des difficultés de langue et des différences de procédure et de systèmes juridique et comptable. Une autre source de difficultés tient au fait que le contribuable tarde à fournir les renseignements nécessaires ; or, il est évident que s'il a recours à la procédure amiable, il sera prêt ordinairement à fournir les informations concernant directement l'affaire ; mais pour bien comprendre l'aspect particulier des prix de transfert d'une entreprise et trouver ainsi une solution pleinement satisfaisante au problème, les autorités fiscales peuvent avoir besoin d'autres renseignements et les entreprises multinationales sont souvent longues à fournir les éléments d'information de ce genre. Par contre, on aurait tort de penser que la procédure demande toujours du temps. Dans la pratique, les consultations aboutissent souvent à un règlement relativement rapide du problème et on peut espérer qu'une expérience plus poussée de ces consultations pourra encore accélérer le processus dans l'avenir.

91. Le Comité a néanmoins estimé que les administrations fiscales devraient s'efforcer par tous les moyens d'essayer d'éviter des retards dans ces questions et d'améliorer leurs pratiques dans la mesure où leurs ressources le permettent.

92. À cette fin, on pourrait par exemple, encourager les échanges de vues ou les entretiens téléphoniques entre les autorités compétentes pour compléter la procédure écrite, qui risque forcément d'être assez longue. Ces contacts personnels permettront souvent de déterminer plus vite si un ajustement opéré dans un pays est de nature à susciter des difficultés dans un autre pays et, souvent aussi, de surmonter plus rapidement ces difficultés. S'il est certain que par eux-mêmes ces contacts peuvent être onéreux, ils permettront, s'ils sont utilisés judicieusement, de régler les cas complexes plus vite et donc, finalement, à moindre frais. Aussi le groupe de travail recommande-t-il un développement de ces formes de coopération.

93. Les travaux de l'OCDE sur les échanges de renseignements en vue d'éviter l'évasion et la fraude fiscales devraient permettre d'améliorer le processus de coopération entre les autorités fiscales sur une base bilatérale, mais peut-être aussi, dans les cas appropriés, sur une base multilatérale. Selon toute vraisemblance, le désir accru des autorités fiscales de résoudre les difficultés de prix de transfert (et d'autres problèmes) par des échanges de

vues mutuels et d'adopter une démarche aussi souple que possible pour trouver un compromis supprimerait une grande partie des retards et des difficultés dont les entreprises multinationales se sont faites l'écho. Dans ce contexte, la méthode des « examens simultanés », que certains pays expérimentent actuellement, peut être utile dans les cas appropriés. Par ce procédé, les autorités fiscales de deux pays qui étudient séparément, pour ce qui les concerne, le dossier fiscal d'entreprises associées, peuvent coordonner leurs travaux en se servant des dispositions sur l'échange de renseignements contenues dans la convention de double imposition signée entre leurs deux pays, de façon à établir les faits de façon plus efficace et plus économique sur certaines questions, comme les prix de transfert dans les transactions entre entreprises. Au cours de ce processus, les démarches différentes qui peuvent conduire à une double imposition pourront être identifiées et analysées assez tôt et donc, du moins peut-on l'espérer, conciliées plus facilement. En outre, de tels arrangements peuvent parer aux difficultés dues au fait qu'un pays étudie le dossier d'un contribuable longtemps après que l'autre pays signataire de la convention a finalement réglé l'imposition de l'entreprise associée concernée. (Avant d'adopter cette méthode dans un cas particulier, il faudrait cependant examiner soigneusement si elle est bien appropriée en l'occurrence).

b) Délégation de pouvoirs et consultations mutuelles

94. On considère en général que la procédure amiable se traduit par des consultations entre les représentants au plus haut niveau des autorités fiscales concernées, ce qui s'explique par de solides raisons : plus le nombre des représentants en cause sera restreint, plus il y aura de chances que la démarche soit cohérente et que les informations du contribuable restent confidentielles. À vrai dire, s'il n'y avait pas un contrôle central d'experts, on pourrait réellement craindre un manque de cohérence des décisions et, par voie de conséquence, des résultats non équitables. En dépit de la nécessité de ce contrôle central, il est toujours possible d'accélérer la procédure en déléguant certains pouvoirs à des représentants à un niveau moins élevé (lorsqu'ils sont en mesure d'étudier en détail les données du problème de prix de transfert du contribuable parce que ce sont eux qui en disposent en fait), à condition que les échanges de renseignements correspondants soient dûment contrôlés par les autorités compétentes.

95. L'expérience de plusieurs pays montre que cette solution peut être opportune une fois que la procédure amiable a été engagée entre les autorités compétentes. On a ainsi constaté que la procédure suivante avait été pratiquée avec succès par certains pays. En l'occurrence, les autorités compétentes avaient demandé à leurs agents chargés d'instruire l'affaire sur place d'établir un rapport commun sur le cas en cause en s'inspirant entre

autres des considérations suivantes : ils devaient établir les faits et coordonner leurs conclusions de façon que les deux pays puissent fonder leurs décisions sur les mêmes éléments de fait et les mêmes circonstances ; ensuite ils devaient spécifier, le cas échéant, les points de droit sur lesquels les autorités étaient en désaccord et, lorsqu'il y avait des difficultés d'évaluation, fixer d'un commun accord les limites intérieures et supérieures du prix approprié, ce qui indiquerait aux autorités compétentes dans quelle fourchette leur décision pourrait se situer. Ainsi, les autorités centrales compétentes ont délégué des pouvoirs à des niveaux inférieurs, tout en exerçant de façon satisfaisante leur activité de surveillance. Il se peut que ce genre de procédure ne convienne pas dans tous les cas ; mais le Comité considère qu'elle fournit un instrument utile qui, utilisé à bon escient, peut permettre aux autorités compétentes de prendre plus rapidement une décision. Il recommande donc que, dans des circonstances appropriées et sous des contrôles adéquats, les autorités compétentes soient prêtes à déléguer le pouvoir de procéder à une partie des échanges de vues sur les questions de prix de transfert aux agents chargés d'instruire l'affaire.

c) Participation du contribuable

96. Il a été préconisé de donner au contribuable le droit de demander l'ouverture d'une procédure amiable et qu'une telle requête ne soit pas rejetée sans raison valable. Le paragraphe 21 des Commentaires relatifs à l'article 25 du Modèle de Convention de double imposition de l'OCDE indique clairement que cela résulte de l'inclusion dans une convention bilatérale de dispositions analogues à celles de l'article 25. Le Comité approuve sans réserve cette interprétation[9]. Toutefois, il n'a eu connaissance d'aucun élément donnant à penser que, dans la pratique, des demandes de ce genre peuvent être rejetées sans motifs sérieux.

97. On a fait valoir que le contribuable devrait avoir la possibilité de participer à la procédure amiable et avoir au moins le droit de soumettre son cas aux autorités compétentes des deux pays et d'être informé de l'état d'avancement des discussions ; certains représentants des milieux d'affaires ont même suggéré qu'il devrait avoir aussi le droit d'assister aux échanges de vues entre les autorités compétentes. On aurait ainsi l'assurance qu'il n'y a aucun malentendu, de la part des autorités compétentes, sur les éléments de fait et la position du contribuable. L'idée qui est la base de la suggestion est que la procédure amiable se déroule un peu comme un procès, et que dans tout procès qui affecterait ses intérêts, le contribuable aurait le droit d'être entendu.

98. Mais la procédure amiable envisagée par l'article 25 et adoptée dans un grand nombre de conventions bilatérales s'inspirant du Modèle de l'OCDE

n'est pas assimilable à un procès entre le contribuable et les autorités compétentes ; pour ces litiges, les tribunaux nationaux sont l'instance appropriée. À moins d'une disposition contraire expresse de la législation interne des pays en cause, la procédure amiable est le simple déroulement d'échanges de vues entre les autorités compétentes pour trouver une solution au problème en cause qui soit acceptable par toutes les parties intéressées. Si l'on aboutit à une solution que seules les autorités peuvent accepter, le contribuable aura encore la possibilité d'obtenir une solution plus satisfaisante pour lui en empruntant les voies de recours internes de l'un ou l'autre des États en cause. Mais le contribuable ne sera pas toujours intéressé. Ainsi, l'objet essentiel des échanges de vues pourrait être simplement de déterminer quel est celui des deux pays qui doit imposer et celui qui doit accorder un allégement pour l'impôt, le résultat étant le même en fait pour le contribuable ou, s'il s'agit d'une entreprise multinationale, pour le groupe qui acquitte l'impôt. De l'avis du Comité, il ne s'agit donc pas de droits formels pour le contribuable de comparaître et d'être entendu au cours des échanges de vues entre les autorités compétentes.

99. Par contre, si l'on veut que la procédure soit utile et efficace, il semble assez normal que le contribuable fournisse aux autorités compétentes tous les renseignements nécessaires en l'occurrence et que, de leur côté, les autorités fiscales lui permettent raisonnablement de présenter les faits et arguments intéressants et veillent autant que possible à ce qu'il n'y ait pas de malentendus.

100. Dans la pratique, il semble que les contribuables aient normalement cette possibilité, qu'ils soient informés du déroulement des échanges de vues et, souvent même, qu'on leur demande au cours des débats s'ils sont en mesure d'accepter les solutions envisagées. Le Comité préconise une généralisation de ces pratiques dans toute la mesure du possible. En outre, il ne voit aucune objection de principe à ce qu'on autorise le contribuable à soumettre son cas aux autorités fiscales au cours d'une réunion commune chaque fois que ces autorités le jugeront approprié et acceptable.

101. Il a été souligné que, dans bien des cas, une entreprise multinationale était parvenue à résoudre elle-même les problèmes posés par un ajustement de ses bénéfices dans un État qui avait une incidence sur l'impôt dû dans un autre État par une entité faisant partie du même groupe multinational. En fait, il semble probable que faisant l'objet dans l'État A d'un ajustement qui pourrait obliger l'État B à procéder à un contre-ajustement, une entreprise multinationale étudie alors la question de ce correctif selon la législation du pays B, prenne les arrangements appropriés et cherche à régler finalement l'affaire par négociation avec les autorités fiscales de cet État. Il y a des avantages évidents à procéder ainsi et les administrations fiscales des pays membres souhaitent généralement encourager les entreprises

multinationales à s'efforcer de résoudre leurs problèmes de cette façon avant de réclamer l'ouverture d'une procédure amiable formelle[10].

102. Elles seraient sans aucun doute incitées à agir ainsi si les autorités fiscales de chaque pays étaient prêtes à notifier assez tôt à une société résidente affiliée à une entreprise multinationale leur intention d'ajuster ses bénéfices et à examiner avec l'entité nationale de l'entreprise qui a reçu cette notification dans un autre pays les difficultés qui en résultent, notamment l'éventualité d'un ajustement corrélatif. Ainsi, le contribuable apparenté à une entreprise multinationale aurait le temps d'informer l'entité affiliée du groupe, ou le siège central du groupe, qui pourrait alors prendre les mesures nécessaires pour régler l'affaire avant qu'une décision irrévocable n'ait été prise dans le pays qui opère l'ajustement. L'administration qui fait cet ajustement aurait alors moins à craindre une demande ultérieure de procédure amiable. Les procédures seraient ainsi facilitées tant pour l'entreprise multinationale que pour les administrations en cause.

103. Il y a toutefois une objection car si une entreprise multinationale d'un pays omet d'aviser sa filiale située dans un autre pays qu'elle compte accepter l'ajustement proposé par les autorités fiscales du premier pays, celles du second pays risquent d'être en difficulté si elles se trouvent ultérieurement saisies de l'affaire et ne sont pas d'accord sur l'ajustement. Elles pourraient alors envisager de refuser un allégement pour tout supplément d'impôt ou de demander aux autorités fiscales du premier pays de modifier le règlement qu'elles ont effectué avec leur propre contribuable. Cette éventualité pourrait être évitée si les autorités fiscales qui envisagent d'opérer un ajustement important de prix de transfert qui aurait ce genre de conséquences avertissaient à temps les autorités fiscales de l'autre pays. Mais si le contribuable souhaite éviter une double imposition, c'est à lui qu'il incombe de prendre les dispositions nécessaires.

104. Il doit cependant être bien précisé que le contribuable qui est en pourparlers avec les autorités fiscales d'un pays ne peut être le porte-parole des autorités fiscales d'un autre pays (à moins qu'il ne soit expressément habilité à cet effet). Il ne s'agit nullement ici de laisser entendre que le contribuable devrait en quelque façon être habilité à agir au nom des autorités fiscales d'un pays.

d) Arrangements globaux

105. Rien n'autorise le Comité à dire que des contribuables ont été effectivement lésés par certains « arrangements globaux » entre autorités compétentes, au cours desquels des plaintes présentées par le canal de la procédure de l'autorité compétente ont été réglées non pas d'après leurs mérites propres, mais par un compromis d'intérêts entre les autorités

compétentes elles-mêmes. Néanmoins, comme il est clair que les contribuables redoutent cette éventualité, le Comité se fait leur interprète en soulignant que les cas traités suivant la procédure de l'autorité compétente doivent tous être réglés selon leurs mérites propres et non pas d'après l'ensemble des résultats obtenus dans les autres cas.

e) Procédures d'information unilatérales

106. D'aucuns ont estimé qu'il serait utile, pour que les contribuables puissent mieux utiliser la procédure de l'autorité compétente, que cette autorité mette au point et rende publics ses règles ou mécanismes particuliers en cette matière, afin que les contribuables sachent mieux ce qu'ils peuvent faire et comment ils doivent s'y prendre. La tâche des autorités fiscales pourrait même s'en trouver facilitée, surtout si celles-ci ont la perspective de se voir saisies d'un nombre important et croissant de cas pour lesquels un accord amiable avec d'autres autorités fiscales pourra être nécessaire ou souhaitable, ne serait-ce qu'en leur épargnant le soin de répondre à diverses enquêtes ou d'élaborer de nouvelles procédures pour chaque cas.

107. Lorsqu'elles rendraient publiques ces règles et procédures, les autorités compétentes pourraient, par exemple, indiquer clairement comment le contribuable peut porter une difficulté à leur attention, de façon qu'elles puissent engager les échanges de vues avec les autorités compétentes de l'autre pays. La publication pourrait indiquer l'adresse des autorités auxquelles l'affaire doit être soumise, le stade auquel l'autorité compétente serait prête à prendre l'affaire en mains, la nature des informations nécessaires ou utiles à l'autorité compétente pour s'occuper de l'affaire, etc. Il ne serait pas non plus inutile que soit indiquées la démarche normale de l'autorité compétente à l'égard de la question des ajustements des prix de transfert et des ajustements corrélatifs et la façon dont elle traite habituellement ce genre de cas. Le Comité recommande que cette possibilité soit étudiée unilatéralement par les autorités compétentes et que, le cas échéant, la description des règles et procédures qui leur sont propres reçoivent une publicité appropriée dans le pays.

108. Les règles ou directives unilatérales qui gouvernent la mise en œuvre de la procédure par une autorité compétente ne nécessiteraient pas l'agrément de l'autre autorité compétente puisqu'elles ne sont applicables que dans les relations internes de l'autorité compétente avec ses propres contribuables. Il conviendrait cependant de faire connaître ces règles ou directives unilatéralement aux autorités compétentes des autres pays qui sont ordinairement impliquées dans des procédures amiables.

3. *Autres suggestions*

109. Il convient de faire état aussi, dans le présent rapport, d'un certain nombre d'autres suggestions qui ont été présentées en vue d'améliorer la procédure amiable prévue par les conventions de double imposition.

110. L'une de ces suggestions était que la procédure ne devrait pas être utilisée pour étudier d'autres questions qui ne sont pas directement liées à l'objet de la procédure. Le Comité ne pourrait l'accepter d'une façon générale. Il est évident que la procédure amiable fonctionnera d'une façon d'autant plus satisfaisante, pour les contribuables comme pour les autorités fiscales, que les questions sur lesquelles elle porte seront bien circonscrites. En revanche, il serait absurde qu'une demande adressée à une autorité fiscale en vue d'engager la procédure amiable sur un aspect particulier du dossier du contribuable empêche les autorités fiscales d'examiner d'autres aspects du dossier du contribuable ou d'échanger des renseignements à ce sujet.

111. On a fait aussi observer que si une décision judiciaire entraînait une double imposition, cela ne devrait pas faire obstacle à l'ouverture de la procédure amiable ni à l'exécution des accords auxquels elle pourrait aboutir. Là encore, le Comité n'a eu aucun élément d'information établissant que ce problème a une large portée et qu'il appelle une solution urgente. Il s'agit ici du même genre de difficultés que lorsque des délais empêchent le jeu de la procédure, c'est-à-dire qu'il y a obstacle dans plusieurs pays à ce que la décision des autorités se substitue au droit interne, tel qu'il est énoncé dans les dispositions législatives ou par la jurisprudence. Si des accords obtenus par la voie amiable pouvaient avoir le pas sur le droit interne, il est clair alors que le fonctionnement de la procédure amiable serait facilité dans certains cas. Mais le Comité ne présente aucune recommandation sur ce point. Toutefois, comme dans le cas des délais, la portée du problème sera peut-être réduite si, en supposant que le contribuable en cause ne soit pas lui-même en mesure de se prévaloir de la procédure amiable, il pouvait aviser en temps opportun ses associés dans l'autre pays qu'il est possible qu'une décision judiciaire affecte une situation potentielle de prix de transfert, de façon qu'ils puissent se prévaloir de la procédure à leur propre usage. Les autorités fiscales pourraient aussi juger utile d'alerter les autorités fiscales du pays co-contractant en cause s'il paraissait assez probable qu'une décision judiciaire provoque une demande de procédure amiable.

112. Dans le même ordre d'idées, il a aussi été souligné que le contribuable ne devrait pas être obligé, pour pouvoir engager la procédure de l'autorité compétente, de se prévaloir des voies de recours internes disponibles ou de les avoir épuisées. Le Comité ne considère pas que les voies de recours légales offertes au contribuable devraient être épuisées pour que l'affaire puisse faire l'objet d'une procédure amiable car il y aurait dans bien des cas une possibilité

de conflit entre le résultat de la procédure amiable et celui du recours contentieux intérieur, de sorte que l'accord auquel les autorités compétentes seraient parvenues ne pourrait être appliqué. Tant que la procédure de recours interne n'est pas arrivée à son terme et qu'elle peut encore être abandonnée ou se terminer par un compromis, il faut qu'elle puisse se poursuivre tandis que se déroulent les concertations de la procédure amiable. Si elle ne débouche sur aucun accord, alors dans chaque pays les autorités fiscales et le contribuable auront les mêmes chances devant les tribunaux nationaux. (La situation serait différente dans le cas d'une procédure arbitrale contraignante, car deux instances différentes seraient alors saisies d'une même affaire et elles auraient le pouvoir de rendre une sentence qui serait obligatoire pour les autorités fiscales, mais qui laisserait peut-être au contribuable la possibilité de choisir celle qui lui est la plus favorable).

113. La proposition tendant à ce que le contribuable ne soit pas obligé de se prévaloir des voies de recours internes pour pouvoir demander le bénéfice de la procédure amiable n'est pas facile à accepter. Dans certains pays, pour que la procédure amiable puisse utilement se dérouler, il faudrait que le contribuable se soit prévalu des voies de recours internes mais que l'appel reste ouvert. Le Comité reconnaît néanmoins qu'il est souhaitable de réduire au minimum les formalités qu'implique le fonctionnement de la procédure amiable et d'éliminer tout ce qui n'est pas vraiment nécessaire.

114. On a aussi fait valoir qu'il faudrait publier le résultat des concertations de la procédure amiable et les règles générales appliquées dans des affaires fiscales particulières, à condition toutefois de préserver le caractère confidentiel des affaires des contribuables. C'est une possibilité qui mériterait d'être étudiée de façon plus approfondie dans l'avenir. À l'heure actuelle, il semble que la plupart des cas soient tranchés essentiellement en fonction de circonstances propres à chacun, de sorte qu'il serait difficile de publier les détails sans violer le caractère confidentiel de l'affaire, et que, de toute façon, la publication de tous ces éléments ne serait pas d'une grande utilité. Toutefois, à mesure que les autorités fiscales acquerront de l'expérience, les autorités compétentes auraient intérêt à inclure dans toute publication sur leurs règles, procédures et directives en la matière, non seulement des indications sur les principes généraux qu'elles ont suivis dans les cas qu'elles ont eu à connaître, mais si possible une indication des limites à l'intérieur desquelles elles doivent travailler, à cause par exemple des dispositions de la législation fiscale des autres pays (notamment pour les délais) ou de l'existence de données sur les prix et peut-être aussi une indication de l'utilité relative des méthodes qu'il a fallu adopter pour calculer le prix de pleine concurrence, etc. Le Comité recommande que l'on tienne compte de cette possibilité.

V. CONCLUSIONS

A. *Conclusions générales*

115. *a) Observations générales relatives aux ajustements corrélatifs*

i) C'est à l'entreprise multinationale elle-même qu'incombe en premier lieu le soin de réduire le plus possible les risques de double imposition découlant d'ajustements de prix de transfert, et elle devrait fixer ses prix de transfert, aux fins de l'impôt au moins, en se conformant au principe du prix de pleine concurrence.

ii) Néanmoins, le Comité admet qu'il est souhaitable, dans les cas sérieux, de remédier autant que possible à toute double imposition, juridique ou économique, qui résulte de l'ajustement de prix de transfert opéré dans le but d'aligner ces prix, aux fins de l'imposition, sur des prix de pleine concurrence.

iii) Toutefois, le Comité confirme entièrement l'avis exprimé au paragraphe 3 des Commentaires relatifs à l'article 9 du Modèle de Convention de l'OCDE, selon lequel un État ne sera tenu d'opérer un ajustement à la suite d'un redressement effectué dans un autre État que s'il peut admettre que l'ajustement initial a été correctement calculé sur la base d'un prix de pleine concurrence[11].

iv) En revanche, le Comité recommande que les autorités fiscales fassent tout ce qui est en leur pouvoir pour arriver à se mettre d'accord sur l'ajustement des prix de transfert contestés ou sur des ajustements corrélatifs, de façon qu'il ne subsiste pas de double imposition lorsqu'elle peut être éliminée grâce à un accord.

b) Procédure amiable

i) Le Comité considère que la procédure amiable actuellement prévue par l'article 25 du Modèle de Convention de l'OCDE de 1977 est un instrument utile et, d'une façon générale, très efficace pour résoudre les litiges entre autorités fiscales dans ce domaine comme dans d'autres, quelles que soient les critiques qui aient pu lui être opposées.

ii) Toutefois, le Comité recommande, pour qu'il n'y ait aucun doute, qu'il soit précisé, dans les Commentaires de l'article 25 du Modèle de Convention, que cet article fournit aux autorités compétentes un mécanisme leur permettant de se concerter en vue de résoudre, dans le contexte de prix de transfert, les problèmes non seulement de double imposition juridique, mais aussi de double imposition économique.

c) Procédure arbitrale obligatoire

Le Comité ne recommande pas, pour l'instant, l'adoption d'une procédure arbitrale obligatoire pour remplacer ou compléter la procédure amiable. À son avis, la nécessité d'un tel mécanisme n'a pas été démontrée par les données de fait disponibles et l'adoption d'une procédure de ce type impliquerait un abandon de souveraineté qui est inacceptable.

B. Améliorations possibles de la procédure amiable

116. Les propositions du Comité peuvent être résumées comme suit :

i) Le Comité considère qu'il est important que les autorités fiscales s'acquittent le plus tôt possible de l'obligation qui découle pour elles de dispositions correspondant à celle de l'article 25, dès lors que cette obligation apparaît clairement, de déclencher la procédure amiable si l'autorité compétente estime que l'imposition contestée résulte, en totalité ou en partie, d'une mesure prise dans l'autre État[12], et que les demandes d'ouverture d'une procédure amiable ne soient pas rejetées sans motif valable.

ii) Le Comité partage l'avis qu'un grand nombre de problèmes seraient éliminés si l'on adoptait dans les conventions bilatérales la dernière phrase du paragraphe 2 de l'article 25 du Modèle de Convention de double imposition, qui est ainsi libellée : « L'accord est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants ». Le Comité admet cependant, comme les Commentaires relatifs à l'article 25, que certains États ne puissent pas, pour des motifs constitutionnels ou pour d'autres raisons juridiques, passer outre les délais fixés par leur droit interne. En conséquence, le Comité recommande d'une façon générale que les administrations fiscales s'efforcent par tous les moyens d'éviter autant que possible qu'il ne soit fait échec à la procédure amiable en tout état de cause par des retards opérationnels, ou bien, lorsqu'il y a des délais, par le jeu combiné d'une forclusion et de retards opérationnels.

iii) Le Comité souligne en particulier l'intérêt, en matière de prix de transfert, de prises de contact aussi anticipées et complètes que possible sur toutes questions pertinentes entre les autorités fiscales et les contribuables relevant d'une même juridiction et, au-delà des frontières nationales, entre les entreprises associées intéressées et les autorités fiscales en cause. Le Comité recommande donc que les administrations fiscales soient prêtes à notifier aussitôt que possible aux contribuables leur intention d'opérer un ajustement de

prix de transfert (et, lorsque la date d'une telle notification peut être importante, de veiller à ce qu'une notification formelle soit clairement fournie dès que possible).

iv) Le Comité recommande que, pour toutes ces questions, les autorités compétentes communiquent entre elles d'une manière aussi souple que possible, en choisissant la formule la plus appropriée, que ce soit par écrit, par téléphone, ou par des entrevues en « tête à tête » ou en groupe, et qu'elles s'efforcent de trouver le moyen le plus efficace pour résoudre les problèmes en cause en ayant recours à la procédure d'examens simultanés, à une délégation contrôlée de pouvoirs à des agents chargés d'instruire l'affaire et à toute autre méthode qui serait appropriée en l'occurrence.

v) Le Comité recommande que pendant le déroulement de la procédure amiable sur une question de prix de transfert, le contribuable en cause ait dans la mesure du raisonnable la possibilité d'exposer aux autorités compétentes, par écrit et oralement, les faits et arguments le concernant et, lorsque les autorités compétentes des deux pays le jugent utile, opportun et acceptable, qu'il puisse le faire au cours d'une réunion commune des autorités compétentes.

vi) Le Comité recommande que les formalités inhérentes à l'ouverture et au déroulement de la procédure amiable soient réduites au minimum et que toute formalité inutile soit supprimée ;

vii) Le Comité fait valoir que les cas traités selon la procédure amiable devraient tous être réglés selon leurs mérites propres, et non pas par référence à l'ensemble des résultats obtenus dans les autres cas.

viii) Le Comité recommande que, dans tous les cas appropriés, les autorités compétentes mettent au point et rendent publiques leurs règles, directives et procédures particulières concernant l'utilisation de la procédure amiable (ou de l'autorité compétente).

C. Observations finales

117. Le Comité propose d'étudier de façon périodique comment il est possible d'améliorer l'efficacité des arrangements concernant les ajustements corrélatifs et l'utilisation dans ce contexte de la procédure amiable et de les adapter en fonction des nécessités conjoncturelles, et de reprendre, à la lumière de l'expérience acquise, l'examen de la question des ajustements secondaires.

Notes et références

1. *Prix de transfert et entreprises multinationales :* rapport du Comité des affaires fiscales 1979 ; désigné dans la suite du rapport par l'expression *le rapport de 1979 ou le rapport*.

2. La double imposition « économique » s'oppose ainsi à la double imposition « juridique », c'est-à-dire l'imposition par deux États du même revenu ou des mêmes bénéfices dans les mains de la même personne juridique.

3. Cela avait été reconnu dans les Commentaires du Modèle de Convention de double imposition de l'OCDE de 1963 (paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 25, dernière phrase). Ce point n'a pas été rappelé dans les Commentaires du Modèle de Convention de 1977, mais il demeure valable.

4. Voir l'exemple donné dans les paragraphes 5 et 6 des Commentaires relatifs à l'article 9 du Modèle de Convention de l'OCDE de 1977, où il est souligné que les ajustements secondaires dépendront de circonstances de fait propres à chaque cas.

5. Toutefois, dans ce contexte, il convient de rappeler aussi les observations suivantes qui figuraient dans la note de renvoi du paragraphe 7 du rapport de 1979 du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, intitulé *Prix de transfert et entreprises multinationales :* le principe des prix de pleine concurrence s'applique aussi dans le cas d'établissements stables, mais les observations contenues dans ce rapport ne doivent être appliquées qu'avec prudence à de telles situations, en raison des facteurs particuliers qui entrent en jeu (par exemple, le fait que certaines limites sont admises normalement pour la reconnaissance de contrats de prêts ou de redevances conclus entre les établissements stables et le reste de l'entreprise dont ils font partie). Voir les Commentaires sur l'article 7 du Modèle de Convention de double imposition de l'OCDE, ainsi que le rapport sur l'imposition des entreprises bancaires multinationales, qui figure dans la présente publication.

6. Ces trois dispositions sont parfois qualifiées, respectivement, de « disposition spécifique », « disposition interprétative » et « disposition législative » (voir *The legal nature of the mutual agreement procedure under the OCDE Model Convention* — (Nature juridique de la procédure amiable prévue par le Modèle de Convention de l'OCDE), British Tax Review, 1979, pages 333 et suivantes et 1980, pages 13 et suivantes).

7. Résolution de l'Association fiscale internationale de septembre 1981.

8. Il a été souligné qu'en concluant des conventions pour l'élimination de la double imposition, les autorités fiscales ont déjà dans une certaine mesure renoncé au droit d'imposer certains contribuables visés par les conventions. Mais le Modèle de Convention de double imposition de l'OCDE ne prévoit pas que des décisions concernant l'imposition de contribuables particuliers dans le cadre de la convention puissent être imposées par un organe supranational aux administrations fiscales des pays signataires.

9. Le paragraphe 2 des Commentaires relatifs à l'article 25 est ainsi libellé :

   « Si, au contraire, cette autorité compétente estime que l'imposition contestée résulte, en totalité ou en partie, d'une mesure prise dans l'autre État, elle a non seulement le devoir mais l'obligation — ainsi qu'il ressort clairement des termes du paragraphe 2 — de déclencher la procédure amiable proprement dite. »

10. Des suggestions en ce sens ont, en fait, été incorporées dans les directives de l'Allemagne et des États-Unis.

11. Le paragraphe en question s'énonce ainsi :

« 3. On notera toutefois qu'un ajustement ne devra pas être opéré automatiquement dans l'État B du simple fait que les bénéfices ont été redressés dans l'État A ; l'ajustement ne sera dû que si l'État B estime que le chiffre des bénéfices rectifiés correspond bien à celui qui aurait été obtenu si les transactions avaient été conclues en toute indépendance. Autrement dit, le paragraphe ne tend pas à éviter une double imposition lorsque les bénéfices redressés d'une entreprise associée dépassent le niveau qu'ils auraient dû atteindre s'ils avaient été calculés correctement dans une situation de pleine concurrence. L'État B n'est donc tenu d'opérer un ajustement des bénéfices de l'entreprise associée que s'il considère que le redressement opéré dans l'État A est justifié dans son principe et dans son montant. »

12. Paragraphe 21 des Commentaires relatifs à l'article 25 du Modèle de Convention de 1977.

ANNEXE

EXTRAITS DU MODÈLE DE CONVENTION DE DOUBLE IMPOSITION CONCERNANT LE REVENU ET LA FORTUNE

Article 9

ENTREPRISES ASSOCIÉES

1. Lorsque :

a) Une entreprise d'un État contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprises de l'autre État contractant, ou que ;

b) Les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État contractant et d'une entreprise de l'autre État contractant ;

et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.

2. Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État — et impose en conséquence — des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet autre État, et que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier État si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des autres dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des États contractants se consultent.

Article 25

PROCÉDURE AMIABLE

1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente Convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces États, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'État contractant dont elle est un résident ou, si son cas relève du paragraphe 1 de l'article 24, à celle de l'État contractant dont elle possède la nationalité. Le cas

doit être soumis dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention.

2. L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre État contractant, en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention. L'accord est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des États contractants.

3. Les autorités compétentes des États contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention. Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention.

4. Les autorités compétentes des États contractants peuvent communiquer directement entre elles en vue de parvenir à un accord comme il est indiqué aux paragraphes précédents. Si des échanges de vues oraux semblent devoir faciliter cet accord, ces échanges de vues peuvent avoir lieu au sein d'une Commission composée de représentants des autorités compétentes des États contractants.

L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique

(adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983)

Table des matières

I. Introduction . . . . . R(2)-2

II. Exposé du contexte . . . . . R(2)-2
1. Aspects économiques . . . . . R(2)-2
2. Aspects juridiques . . . . . R(2)-3
3. Aspects fiscaux nationaux et internationaux . . . . . R(2)-4

III. L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique dans le cadre du Modèle de Convention de l'OCDE et de conventions bilatérales . . . . . R(2)-5
1. Effets des dispositions existantes . . . . . R(2)-5
2. Application des articles 5 et 7 . . . . . R(2)-5
3. Imposition à la source des redevances à un taux différent de zéro . . . . . R(2)-6
a) Le problème . . . . . R(2)-6
b) Considérations du Comité . . . . . R(2)-6
c) Cas particuliers . . . . . R(2)-7

IV. Propositions pour une révision du Modèle de Convention de l'OCDE de 1977 . . . . . R(2)-8

V. Conclusions . . . . . R(2)-9

VI. Réserves . . . . . R(2)-9

ANNEXE. Problèmes posés par la location d'équipement dans le cadre des articles 5 et 7 du Modèle de Convention de l'OCDE . . . . . R(2)-11

I. INTRODUCTION

1. Lorsqu'il a adopté, le 11 avril 1977, une Recommandation concernant la suppression des doubles impositions, le Conseil a recommandé aux Gouvernements des pays membres de se conformer au Modèle de Convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune et a chargé le Comité des affaires fiscales « de procéder périodiquement à l'examen des situations dans lesquelles une double imposition peut se produire, à la lumière de l'expérience acquise par les pays membres, et de faire toute proposition utile en vue d'y porter remède ».

2. Le présent rapport a été préparé par le Comité dans ce cadre de référence afin d'étudier certains problèmes liés à l'imposition, selon le Modèle de Convention de l'OCDE de 1977 ou en application de conventions bilatérales, des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique et de proposer des lignes d'action possible en ce domaine pour les pays membres.

II. EXPOSÉ DU CONTEXTE

1. *Aspects économiques*

3. Autrefois peu répandue, la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique est devenue au cours des vingt dernières années une forme d'activité importante, aussi bien nationale qu'internationale. Elle remplit des fonctions économiques très différentes dans un grand nombre de circonstances souvent complexes. Elle s'est développée dans la plupart des pays industrialisés comme une activité propre, reconnue et autonome, dont les techniques relèvent à la fois de l'expertise comptable, de la banque, du droit, de l'assurance et d'autres spécialités encore. Les différentes formes de location d'équipement industriel, commercial ou scientifique, sommairement décrites ci-après, ne sont que des cas types.

4. Bien souvent, les entreprises n'ont besoin d'un équipement industriel, commercial ou scientifique que pour une courte durée. Une autre entreprise, en mesure de se défaire temporairement dudit équipement qu'elle possède en toute propriété pour son propre usage, répondra à l'occasion à ce besoin pour une période limitée. Si les demandes de location de courte durée se répètent avec une certaine régularité, cela peut être, pour une entreprise, le point de départ d'activités faisant d'elle un professionnel de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique.

5. La location peut être une façon de promouvoir des biens ou marchandises ou d'offrir des services commerciaux. Souvent, les constructeurs de matériels de pointe préfèrent louer plutôt que vendre ces

matériels et leurs clients, les prendre en location plutôt que de les acheter. De même, dans le domaine des transports, il arrive que des entreprises préfèrent louer un conteneur, un camion ou un bateau plutôt que de faire appel à une entreprise de transport.

6. La location d'un équipement industriel, commercial ou scientifique peut répondre à un souci financier. Dans ce cas, une entreprise qui a besoin d'un équipement pour une longue durée peut avoir avantage financièrement à prendre celui-ci en crédit-bail plutôt que de l'acheter. Ce faisant, elle évite d'avoir à en financer l'achat et ne supporte qu'un risque limité.

7. Il est des cas encore moins bien définis. La location peut être un moyen de transférer des éléments d'actif d'une entreprise d'un groupe à une autre entreprise du même groupe. Ce peut être même un moyen de transférer un revenu à des fins fiscales d'un pays à l'autre.

8. Dans tous ces cas, le contexte, la motivation et les conditions de la location peuvent être très différents.

2. Aspects juridiques

9. Les contrats de location reposent sur la séparation de la propriété d'un actif et de son utilisation. Aux termes du contrat, légalement, le propriétaire de l'actif est le bailleur (société de location) et l'utilisateur, le preneur. Le bailleur achète les biens et le preneur les lui prend en location. La durée de la location est fixée en même temps que le montant des loyers et leur périodicité. Les modalités de remboursement sont extrêmement variées.

10. En outre, le contrat précise normalement ce qu'il advient de l'équipement à l'expiration de la période de location — celui-ci pouvant être soit acquis par le preneur, soit simplement retourné au bailleur. Les conditions peuvent beaucoup varier d'un contrat à l'autre. La signification économique et les aspects juridiques de la location peuvent par conséquent varier également. On distingue fondamentalement deux types de contrats :

a) *Les contrats de louage ou de location industrielle* qui sont essentiellement des contrats de location de biens d'équipement susceptibles d'être facilement déplacés d'un preneur chez un autre. Les principales catégories de biens concernées sont le matériel de bureau, les voitures, les conteneurs, les ordinateurs et les biens d'équipement industriel. Dans le cas de la location industrielle, l'essentiel des affaires d'un bailleur est généralement constitué de contrats dont chacun ne lui permet pas d'amortir et de rentabiliser totalement le bien loué. Ces conditions l'autorisent à pratiquer des taux plus élevés et l'amortissement et la rentabilité des biens sont étalés sur plusieurs contrats.

b) *Le contrat de location-financement (crédit-bail)* qui est un contrat aux termes duquel la société de location sert d'établissement de financement : l'utilisateur-preneur choisit et précise l'équipement qu'il désire, le bailleur payant le tout et le capital étant amorti sur la durée du contrat. Celui-ci, « bail primaire », permet également au bailleur de prendre son bénéfice. Tout contrat ultérieur est désigné sous le nom de « bail secondaire ». Il est fréquent et même habituel que les loyers du bail secondaire soient d'un montant insignifiant et que le preneur acquière à terme le bien ainsi pris en crédit-bail.

11. L'un des principaux avantages de la location industrielle est que le bailleur connaît parfaitement les équipements qu'il loue, qu'il en assure l'entretien et la réparation ainsi que le remplacement. C'est le bien qui l'intéresse directement, alors que ce qui intéresse le bailleur dans le cas du crédit-bail c'est davantage le financement. Dans le cas de la location industrielle, souvent et même habituellement, le bailleur a ses équipements financés par une entreprise de crédit-bail, une banque ou un établissement financier. Le prêteur a pour garantie la valeur résiduelle du bien et la confiance qu'il a dans le bailleur industriel. Pour des biens d'un coût plus élevé, des garanties sont généralement exigées des preneurs en faveur des entreprises de crédit-bail.

3. Aspects fiscaux nationaux et internationaux

12. Au cours des vingt dernières années, la location en général a soulevé dans beaucoup de pays des problèmes fiscaux délicats qui ont donné lieu à l'adoption de lois ou de réglementations particulières dans certains d'entre eux. Ces problèmes sont notamment les suivants :

a) Les contrats de location font généralement l'objet de dispositions fiscales classiques inspirées de celles régissant la location de voitures et d'autres biens d'équipement analogues [voir paragraphe 10 *a)* ci-dessus]. Souvent, ces dispositions ne paraissent pas être adaptées au cas du crédit-bail car, dans ce cas, il se peut que ce soit le preneur et non le bailleur qui, d'un point de vue économique, se trouve dans la situation d'un propriétaire, d'où parfois des réglementations particulières (par exemple, qui, du point de vue fiscal, considèrent le preneur comme le propriétaire).

b) Dès lors que les contrats de crédit-bail font l'objet d'un régime fiscal particulier, un certain nombre de problèmes délicats se posent concernant notamment la structure des contrats, leurs modalités techniques et la différenciation entre les deux types de location.

c) La location peut également soulever des problèmes de prix de transfert si elle intervient entre des entreprises associées.

d) Dans certains pays, il est arrivé que des locations relèvent des dispositions fiscales nationales visant à lutter contre la fraude fiscale. On a dit aussi que la location était souvent utilisée comme « refuge fiscal ».

e) La location a commencé par se développer à l'échelle nationale, mais il semble qu'aujourd'hui elle se pratique aussi internationalement. Il faut s'attendre à voir les réglementations particulières adoptées dans de nombreux pays, soulever également des problèmes de droit fiscal international. De même, il n'est pas impossible que la location ne soulève des problèmes d'utilisation incorrecte des conventions.

13. Le présent rapport ne traite que des problèmes soulevés par l'application de l'article 12 du Modèle de Convention de l'OCDE aux revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique. Seule est concernée la location industrielle et sont laissées de côté les questions particulières évoquées plus haut. Il ne s'agit que de location entre personnes indépendantes et d'opérations de bonne foi.

III. L'IMPOSITION DES REVENUS PROVENANT DE LA LOCATION D'ÉQUIPEMENT INDUSTRIEL, COMMERCIAL OU SCIENTIFIQUE DANS LE CADRE DU MODÈLE DE CONVENTION DE L'OCDE ET DE CONVENTIONS BILATÉRALES

1. *Effets des dispositions existantes*

14. Les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique relèvent au premier chef de l'article 12 (Redevances) et également, s'ils sont perçus par une entreprise, des articles 7 (Bénéfices des entreprises) et 5 (Établissement stable). L'article 12 comporte une disposition particulière qui prévoit l'exonération dans l'État de la source, sauf si les redevances sont imputables à un établissement stable situé dans cet État. En conséquence, les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique sont, d'une manière générale, imposables dans l'État de la résidence.

2. *Application des articles 5 et 7*

15. Les problèmes posés par l'application des articles 5 et 7 à la location d'équipement — de même que les réponses possibles — sont présentés dans le tableau en annexe. De l'avis du Comité, ces problèmes, même s'ils sont parfois de taille, peuvent être résolus.

3. Imposition à la source des redevances à un taux différent de zéro

a) Le problème

16. Le Comité a remarqué qu'à l'intérieur de la zone de l'OCDE, nombre de conventions bilatérales préservent le droit de l'État de la source d'imposer les redevances, bien qu'à un taux limité. En fait, pas moins de 12 pays membres de l'OCDE ont émis officiellement des réserves à l'égard du taux zéro prévu à l'article 12 du Modèle de Convention de l'OCDE de 1977.

17. Or, les conventions bilatérales qui prévoient l'application d'un taux différent de zéro aux redevances adoptent en général dans son intégralité la définition donnée des redevances au paragraphe 2 dudit article 12. Le taux de l'impôt à la source prévu dans ces conventions est donc en principe applicable aux revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique.

b) Considérations du Comité

18. Le Comité a cherché à voir s'il était approprié de soumettre les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique à un impôt à la source lorsqu'une convention bilatérale en disposait ainsi dans le cas de redevances pour droit d'auteur, brevet, *know-how*, etc. (c'est-à-dire de redevances proprement dites). À cet égard, une forte majorité des membres du Comité a remarqué que :

i) Les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique ne sont généralement pas de même nature que les redevances proprement dites pour lesquelles les règles de l'article 12 du Modèle de Convention de l'OCDE de 1977 ont été élaborées (voir cependant le paragraphe 21 ci-après).

ii) L'article 12 du Modèle de Convention de l'OCDE a recommandé, comme dans le cas des redevances, l'application d'un taux zéro aux revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique, de manière à mieux protéger ces revenus d'une imposition dans le pays de la source. L'intention n'était pas de recommander, pour ces revenus, le prélèvement d'un impôt dans le pays de la source, même lorsque les conventions bilatérales prévoient une telle imposition à la source des redevances en général.

iii) Si l'imposition à la source des redevances proprement dites était étendue aux revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique, ces revenus seraient soumis à l'impôt pour leur montant brut, ce qui pourrait facilement faire peser une charge fiscale excessive, car les frais à la charge du loueur ou bailleur (amortissement ou frais de financement pour l'acquisition

du bien loué, notamment) ne sont pas pris en compte, et l'impôt prélevé à la source peut ne pas être intégralement imputé au pays de la résidence où les revenus sont imposés pour leur montant *net*. Ces considérations, bien que s'appliquant aux redevances de tous ordres, sont particulièrement importantes dans le cas de la location d'équipement industriel.

iv) L'imposition des revenus pour leur montant brut n'interviendrait qu'en l'absence d'un établissement stable : dans le cas où il existerait un établissement stable, l'article 7, conjointement avec le paragraphe 5 de l'article 12, conduiraient à une imposition des revenus nets ; ainsi, paradoxalement, l'impôt pourrait être beaucoup plus lourd en l'absence d'établissement stable que dans le cas contraire.

v) Enfin, les revenus en question seraient imposés dans les États qui considèrent l'État de la résidence de celui qui acquitte le loyer comme l'État de la source de la redevance, même si l'équipement ne se trouve pas dans cet État.

19. Dans sa grande majorité, le Comité a estimé qu'il ne semblait pas approprié d'étendre l'imposition à la source des redevances proprement dites aux revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique. De plus, cette opinion est partagée par un certain nombre de pays qui avaient émis des réserves au sujet de l'application prévue par l'article 12 du Modèle de Convention de l'OCDE d'un taux zéro aux redevances.

20. Le Comité recommande donc de ne pas faire figurer dans les conventions bilatérales, à l'article sur les redevances, les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique.

c) Cas particuliers

21. On en retiendra de deux ordres.

i) Il peut arriver que le loyer acquitté pour un équipement industriel, commercial ou scientifique comporte à proprement parler un élément de redevance. L'exemple auquel on pense serait celui d'une machine, louée pour fabriquer des produits protégés par un brevet, pour laquelle le loyer couvrirait à la fois le prix de la location proprement dite de la machine et une redevance pour le droit d'utilisation du brevet. Il est clair qu'en pareil cas, si l'on accepte le point de vue exposé aux paragraphes 16 à 18 ci-avant, le loyer sera traité comme une véritable redevance dans la mesure où on peut le rattacher à l'usage du brevet. Les exemples de la sorte sont probablement rares et devraient être tranchés au cas par cas.

ii) Le paragraphe 2 de l'article 12 dans son énoncé risquerait, selon certains, de ne pas s'appliquer à toutes les locations de biens corporels. En fait, un petit nombre de membres du Comité ont fait remarquer que, dans la location de conteneurs par exemple, l'élément prestation de service était économiquement plus important que la simple mise à disposition du bien et que, par conséquent, l'article 12 du Modèle de Convention de l'OCDE n'était pas applicable.

22. Le Comité a reconnu qu'il s'agissait là de cas limites qui devraient être réglés bilatéralement d'un commun accord. Le cas de la location de conteneurs montre bien qu'il est difficile de parvenir à un accord multilatéral, même entre pays de l'OCDE. La proposition retenue dans les paragraphes qui suivent a l'avantage supplémentaire d'éviter toutes ces difficultés.

IV. PROPOSITIONS POUR UNE RÉVISION DU MODÈLE DE CONVENTION DE L'OCDE DE 1977

23. Eu égard aux considérations du Comité rapportées ci-dessus, il semble qu'il ne soit pas indiqué de faire figurer les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique dans la définition des redevances, que cela pourrait donner lieu à une mauvaise interprétation des objectifs poursuivis par le Modèle de Convention de l'OCDE et risquerait même d'engendrer des difficultés lors de la négociation de conventions fiscales bilatérales. En conséquence, le Comité recommande que l'article 12 et/ou ses Commentaires soient modifiés à la prochaine révision du Modèle de Convention de l'OCDE. Il semble qu'il y ait au moins trois solutions possibles :

a) supprimer les mots « ainsi que pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique » dans le paragraphe 2 de l'article 12 du Modèle de Convention de l'OCDE ;

b) proposer d'insérer, dans un protocole additionnel par exemple, une clause spéciale précisant bien que l'article 7 s'applique et non l'article 12 ;

c) expliquer la situation et donner le point de vue du Comité des affaires fiscales dans les Commentaires du Modèle de Convention.

De l'avis du Comité, la première solution serait préférable.

24. Le Comité a noté, par ailleurs, que quelques pays ne pouvaient pas partager les conclusions du présent rapport et souhaiteraient rester libres d'imposer à la source, dans tous les cas, les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique. Il conviendrait alors de traiter ces revenus à part et de prévoir pour eux un taux d'imposition à la source inférieur au taux applicable aux redevances en général.

V. CONCLUSIONS

25. Compte tenu des considérations précédentes, le Comité suggère que le Conseil :

a) recommande aux pays membres, lorsqu'ils appliquent des conventions bilatérales existantes qui prévoient l'imposition à la source des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique, de tenir compte des considérations exposées dans la partie III du présent rapport :

i) pour l'interprétation des articles 5, 7 et 12 du Modèle de Convention dans des cas limites, ou

ii) pour accorder, si possible, des allégements en vertu de l'article 25 du Modèle de Convention ou de dispositions d'ordre interne, en vue d'éviter une double imposition ou d'autres effets préjudiciables résultant d'une imposition à la source de ces revenus ;

b) recommande aux pays membres, lors de la conclusion de nouvelles conventions ou de la révision de conventions anciennes, de ne pas faire figurer ces revenus dans des dispositions aux termes desquelles les redevances sont susceptibles d'être soumises à une imposition à la source.

26. Le Comité suggère que le Conseil le charge de tenir compte des suggestions contenues dans le présent rapport au sujet du champ d'application de l'article 12 lors d'une prochaine révision du Modèle de Convention de l'OCDE.

27. Le Comité suggère aussi que le présent rapport soit publié et fasse l'objet d'une publicité appropriée par le Secrétariat de l'OCDE.

VI. RÉSERVES

28. L'*Australie* se réserve le droit d'imposer comme des redevances, dans ses conventions bilatérales de double imposition, les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique lorsque, selon le droit australien, ces revenus ont leur source en Australie.

29. Le *Canada* se réserve le droit d'imposer les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique par une retenue à la source à un taux égal à celui prévu pour les redevances.

30. L'*Italie* se réserve le droit de continuer à faire figurer les revenus de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique dans la définition du terme « redevances » telle qu'elle figure au paragraphe 2 de l'article 12 du Modèle de Convention de 1977.

31. L'*Espagne*, le *Japon*, la *Nouvelle Zélande*, le *Portugal* et la *Turquie* se réservent le droit d'imposer à la source les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique.

ANNEXE

PROBLÈMES POSÉS PAR LA LOCATION D'ÉQUIPEMENT DANS LE CADRE DES ARTICLES 5 ET 7 DU MODÈLE DE CONVENTION DE L'OCDE

Activités dans l'État S	Commentaires	
	Y a t-il un établissement stable ?	Imputation des bénéfices
A. Équipement loué dont le fonctionnement, le service, l'inspection et la maintenance sont assurés par les agents du loueur en poste permanent dans l'État S	Oui, du moins si ces activités sont assurées sous la direction, la responsabilité et le contrôle du loueur	Imputation de la totalité des bénéfices de location, déduction faite des frais supportés par le siège
B. Équipement loué dont le fonctionnement, le service, l'inspection et la maintenance sont assurés en totalité par le locataire	Généralement pas	Aucune
C. Équipement loué dont le fonctionnement, le service, l'inspection et la maintenance sont assurés par le loueur *a)* par ses agents en poste permanent dans l'État R *b)* par des entreprises indépendantes auxquelles fait appel le locataire	Non, si ces activités sont assurées sous la direction, la responsabilité et le contrôle du locataire ; sinon le cas est discutable	S'il y a établissement stable, les bénéfices doivent-ils être imputés au titre de la location en tant que telle ou uniquement du fonctionnement, du service, de l'inspection et de la maintenance ?
D. Équipement loué dont : • le fonctionnement et le service sont assurés par le locataire • l'inspection et la maintenance par le loueur	Le cas est discutable, dès lors que l'inspection et la maintenance ne sont pas sous la direction, la responsabilité et le contrôle du locataire	S'il y a établissement stable, les bénéfices doivent-ils lui être imputés uniquement en ce qui concerne l'inspection et la maintenance ?
E. Maintien d'un bureau dans l'État S pour être en contact avec le marché, passer des contrats, livrer l'équipement, etc. mais non pour assurer le fonctionnement, le service, l'inspection et la maintenance de l'équipement loué	Se référer aux principes de l'article 5	Imputation des bénéfices au titre uniquement des prestations de service effectivement assurées par le bureau ou encore de la totalité des bénéfices provenant de la location de l'équipement dans l'État S

État R = État de la résidence.

État S = État de la source.

L'imposition des revenus provenant de la location de conteneurs

(adopté par le Conseil de l'OCDE le 13 septembre 1983)

Table des matières

I. Introduction . . . . . R(3)-2

II. Contexte économique . . . . . R(3)-2
1. Remarques générales . . . . . R(3)-2
2. Caractéristiques des activités de location . . . . . R(3)-3
3. Nature des services rendus . . . . . R(3)-4

III. Règles applicables selon le modèle de convention de l'OCDE pour l'imposition des revenus provenant de la location de conteneurs . . . . . R(3)-5
1. Effets des règles existantes. . . . . R(3)-5
2. Options pour une révision future du Modèle de Convention R(3)-5

IV. Application du Modèle de Convention de l'OCDE . . . . . R(3)-7
1. Généralités . . . . . R(3)-7
2. Directives pour l'application de l'article 5 du Modèle de Convention de l'OCDE (existence d'un établissement stable) . . . . . R(3)-7
Cas A : Entrepôts simples . . . . . R(3)-8
Cas B : Entrepôt-agence . . . . . R(3)-9
Cas C : Inspections et réparations . . . . . R(3)-10
Cas D : Succursales opérationnelles . . . . . R(3)-10
Cas E : Simple présence de conteneurs . . . . . R(3)-11
3. Directives pour l'application de l'article 7 du Modèle de Convention de l'OCDE (répartition des bénéfices) . . . . . R(3)-11

V. Problèmes concernant les articles sur les redevances des conventions bilatérales. . . . . R(3)-12

VI. Conclusions . . . . . R(3)-13

VII. Réserves . . . . . R(3)-14

Notes et référence. . . . . R(3)-15

I. INTRODUCTION

1. Lorsqu'il a adopté, le 11 avril 1977, une Recommandation concernant la suppression des doubles impositions, le Conseil a recommandé aux Gouvernements des pays membres de se conformer au Modèle de Convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, et a chargé le Comité des affaires fiscales « de procéder périodiquement à l'examen des situations dans lesquelles une double imposition peut se produire, à la lumière de l'expérience acquise par les pays membres, et de faire toute proposition utile en vue d'y porter remède ».

2. Le présent rapport a été préparé par le Comité dans ce cadre de référence, afin d'étudier certains problèmes liés à l'imposition, selon le Modèle de Convention de l'OCDE de 1977 ou en application de conventions bilatérales, des revenus provenant de la location de conteneurs, quel que soit le mode de transport de ces conteneurs[1]. Le rapport propose également des lignes d'action possible en ce domaine pour les pays membres.

II. CONTEXTE ÉCONOMIQUE

1. *Remarques générales*

3. L'activité de location de conteneurs s'est fortement développée au cours des années 1970. Cette évolution a été liée à la « conteneurisation » d'importants secteurs du système mondial de transport qui s'est développée au cours de la décennie antérieure. Alors que dans la première phase de ce développement les conteneurs appartenaient, en général, aux transporteurs ou aux propriétaires de navires, dans la seconde phase, ils ont été de plus en plus détenus par des sociétés spécialisées et gérés selon des formules de location. À l'heure actuelle, les sociétés de location de conteneurs détiennent plus de 50 pour cent du nombre de conteneurs existant dans le monde[2].

4. Cette évolution s'explique par le fait que les sociétés de location de conteneurs remplissent des fonctions variées dans le contexte complexe du système mondial de transport. Trois de ces fonctions peuvent être identifiées de manière claire :

a) les sociétés de location de conteneurs mettent à la disposition des transporteurs et des autres opérateurs le conteneur, c'est-à-dire un actif qui joue un rôle essentiel dans les activités de transport ;

b) les sociétés de location de conteneurs jouent un rôle de compensation en assurant une répartition des conteneurs entre les zones excédentaires et déficitaires ; elles rendent ainsi des services importants au réseau de transport international ;

c) les sociétés de location peuvent participer à des arrangements financiers spécifiques, comme les options d'achat à prix fixe ou les locations ventes. Elles assurent ainsi des fonctions de nature financière qui ne sont pas nécessairement essentielles pour le système de transport mondial.

5. Bien que ces fonctions aient toutes leur importance lorsqu'il s'agit d'une société de location de conteneurs, l'administration fiscale ne s'intéresse souvent qu'à certaines d'entre-elles, par exemple celles qu'accomplit un établissement donné n'ayant que des fonctions limitées.

2. Caractéristiques des activités de location

6. La location de conteneurs constitue une activité complexe qui s'exerce à l'échelle mondiale. Une société de location gère en général plusieurs dizaines de milliers de conteneurs. De plus, elle doit parfois disposer de plus d'une centaine d'entrepôts (« dépôts ») où ses clients peuvent prendre livraison des conteneurs ou les rendre.

7. La gestion d'un parc aussi important de conteneurs, de leur circulation à travers le globe, des mouvements financiers et des autres opérations commerciales qui en découlent, est assurée en quasi-totalité par des moyens informatiques. Les ordinateurs — qui sont installés habituellement au siège central de la société — constituent donc un instrument essentiel du système de gestion, de contrôle et de suivi de l'ensemble des activités de la société au plan mondial.

8. Les activités quotidiennes sont donc, pour l'essentiel, fortement centralisées, malgré l'existence d'un vaste réseau d'entrepôts. La négociation et la conclusion des contrats avec les clients sont assurées, soit par la société elle-même, soit par un de ses agents locaux ou, dans certains cas, par l'exploitant du dépôt (qui est alors habilité à conclure des contrats avec les clients). Le problème majeur de cette branche tient au déséquilibre des mouvements de conteneurs qui entraîne des excédents à certains endroits et des déficits dans d'autres zones. Là encore, le problème ne peut être réglé que par la centralisation et la gestion informatique.

9. Pour les besoins de l'analyse, il faut distinguer trois catégories de pays ou groupes de pays :

— *le pays de résidence* de la société de location de conteneurs, qui est celui où se situe le centre de ses activités ;
— *le pays où sont installés les différents entrepôts* entre lesquels s'opèrent les mouvements de conteneurs qui s'effectuent de manière irrégulière entre différents lieux, au gré d'un plus ou moins grand nombre d'armateurs. L'entreprise de location peut disposer elle-même d'installations dans ces pays, mais la formule la plus

couramment utilisée est celle qui consiste à recourir à des entreprises locales indépendantes ;

— *le pays du locataire,* qui est celui où un locataire donné a sa résidence ou son siège social ; la société de location peut avoir ou ne pas avoir un établissement stable dans ce pays pour la conclusion des contrats ou pour la prise en charge des mouvements de conteneurs intéressant ce pays, ou pour les deux types d'opérations.

3. Nature des services rendus

10. La location de conteneurs peut prendre des formes diverses. La description ci-après semble refléter la réalité et se réfère à une terminologie généralement admise dans la profession :

i) formules de location pour un ou plusieurs parcours, qui comprennent :

— la location pour des parcours simples : d'un entrepôt à un autre entrepôt,

— la location pour des parcours circulaires : à partir d'un entrepôt avec retour dans le même entrepôt ou dans un autre entrepôt situé dans le même pays,

— éventuellement une location « mixte », par exemple location pour un parcours simple avec option de parcours circulaire ;

ii) formules de location de durée limitée à moins d'un an, qui comprennent :

— des locations à durée minimale imposée, mais avec faculté de prorogation (par exemple, durée minimum de 20 jours, 3 mois, 6 mois, 9 mois),

— des locations à durée minimale déterminée avec option de renouvellement (par exemple, pour 6 mois, 12 mois, 2 ans, 3 ans, etc.),

— des locations à terme fixe (par exemple, 30 jours, 3 mois, 9 mois) ;

iii) formules de location de longue durée, 1 an ou plus, comprenant des contrats :

— à durée minimale avec faculté de prorogation,

— à durée minimale avec option de renouvellement,

— à durée minimale avec option de dénonciation anticipée après 4, 3, 2 ou 1 an(s),

— de location avec option d'achat à prix fixé ou de location vente (dans cette dernière formule, le client devient automatiquement propriétaire du conteneur à la fin de la période de location).

11. Les entreprises de location peuvent, également, négocier avec leurs clients des arrangements particuliers concernant la location de conteneurs dans certaines zones, à partir ou à destination de certains entrepôts, pour certaines quantités et à des tarifs qui sont fixés pour une période donnée.

12. De manière générale, le régime fiscal est le même pour l'ensemble de ces activités. Des problèmes peuvent toutefois se poser lorsque la location s'accompagne d'arrangements financiers particuliers ou lorsqu'elle porte sur un conteneur spécial pour répondre à des besoins exceptionnels (par exemple, le transport de combustibles nucléaires). Ces cas ne sont pas traités dans le présent rapport, mais il est fait référence au rapport du Comité sur « l'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial et scientifique ».

III. RÈGLES APPLICABLES SELON LE MODÈLE DE CONVENTION DE L'OCDE POUR L'IMPOSITION DES REVENUS PROVENANT DE LA LOCATION DE CONTENEURS

1. *Effets des règles existantes*

13. Les revenus de la location de conteneurs étant des revenus de la location d'équipement industriel, ils relèvent au premier chef de l'article 12 (Redevances) et également, s'ils sont perçus par une entreprise, des articles 7 (Bénéfices des entreprises) et 5 (Établissement stable). L'article 12 comporte une disposition particulière qui prévoit l'exonération dans l'État de la source, à moins que les redevances ne soient imputables à un établissement stable situé dans cet État. En conséquence, les revenus de la location de conteneurs sont, d'une façon générale, imposables dans l'État de la résidence. Toutefois, un certain nombre de pays ont formulé une réserve à l'égard de l'exonération à la source prévue par l'article 12.

2. *Options pour une révision future du Modèle de Convention*

14. Le Comité a étudié trois possibilités différentes. La première consiste à soumettre à une imposition à la source limitée les bénéfices de la location de conteneurs lorsqu'une convention bilatérale prévoit une imposition à la source des redevances en général. La plupart des membres du Comité ont estimé que cette solution susciterait de grandes difficultés pour la location des conteneurs et, d'une façon générale, pour le système de transports internationaux. Cette possibilité a donc été rejetée. À ce propos, il est fait référence au rapport sur la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique qui recommande d'exclure d'une façon générale du champ

d'application de l'article 12 du Modèle de Convention les revenus provenant de la location de ces actifs.

15. Une autre solution consisterait à prévoir qu'à l'avenir les bénéfices de la location de conteneurs seraient uniquement soumis aux dispositions des articles 7 et 5 du Modèle de Convention de l'OCDE. Pour parer à certaines difficultés dues au fait que quelques pays ont formulé des réserves à l'égard de l'article 12 et soumettent les redevances à un impôt à la source dans le cadre de conventions bilatérales (voir plus loin partie V), les revenus sont produits par l'exercice d'une activité commerciale. Les entreprises de location de conteneurs seraient alors imposables dans les pays où elles ont des établissements stables, la double imposition étant évitée dans le pays de résidence par l'une des méthodes des articles 23 A ou 23 B du Modèle. Ces solutions ont été jugées adéquates, toute difficulté pratique pour l'application des articles 7 et 5 du Modèle de Convention pouvant être réglée — et tout doute dissipé — par une interprétation adéquate des dispositions de ces articles dans le cadre de la procédure amiable (article 25). Les principes exposés dans la Partie IV du présent rapport constitueraient le support d'une telle démarche. Une telle solution a recueilli une large adhésion parmi les membres du Comité.

16. Enfin, les bénéfices de la location de conteneurs pourraient être traités de la même manière que les bénéfices de l'exploitation internationale de navires et être imposés conformément à l'article 8 du Modèle de Convention, c'est-à-dire uniquement dans l'État où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise (voir le paragraphe 10 des Commentaires relatifs à l'article 8). Cette solution part du principe qu'en l'absence d'une telle règle, la répartition nécessaire du revenu locatif entre plusieurs États de la source dépend forcément de l'application de règles d'attribution hétérogènes dans les États concernés et d'approximations arbitraires et qu'elle peut ainsi conduire à l'imposition d'une charge multiple excessive. L'exemption à la source garantit qu'un impôt ne sera prélevé que lorsque l'ensemble des opérations de location d'une entreprise est rentable. L'attribution du droit d'imposition à un seul État supprime le bénéfice imposable dans chaque État et l'État de résidence de l'entreprise de location est celui qui est le mieux en mesure d'apprécier le revenu et les dépenses d'une entreprise de location de conteneurs.

17. Toutefois, le Comité a noté que, sur le plan des principes, les problèmes posés par l'imposition du revenu de la location de conteneurs diffèrent peu des difficultés habituelles que l'on rencontre pour appliquer les principes posés par le Modèle de Convention de l'OCDE. Une nette majorité de pays étaient d'avis que la location de conteneurs n'était pas fondamentalement différente de la location d'autres équipements industriels et scientifiques, même si les conteneurs ne sont pas utilisés dans le pays du premier locataire. Il serait donc regrettable de créer en l'occurrence un précédent qui serait

contraire aux règles ordinaires d'imposition de ce genre de revenu. En conséquence, le Comité n'a pas recommandé de soumettre les revenus de la location de conteneurs aux règles prévues par l'article 8 ; ceci pourrait toutefois être examiné à la lumière de faits nouveaux lorsque le Modèle de Convention de l'OCDE sera totalement révisé. En attendant, les pays qui souhaiteraient que les revenus de la location de conteneurs tombent sous le coup des règles de l'article 8 sont libres de proposer cette solution au cours des négociations préalables à la conclusion de conventions bilatérales.

IV. APPLICATION DU MODÈLE DE CONVENTION DE L'OCDE

1. *Généralités*

18. Bien que ses dispositions soient claires, le Modèle de Convention de l'OCDE soulève un certain nombre de difficultés pratiques :

a) un premier problème consiste à savoir si l'entreprise de location possède des établissements stables, au sens de l'article 5 du Modèle de Convention. Cette question peut être difficile à résoudre, par exemple dans les États où sont situés des entrepôts, lorsque les activités de l'entreprise sont tellement limitées qu'il est malaisé d'établir si, par elles-mêmes, ces activités peuvent bénéficier de l'exemption prévue au paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle de Convention de l'OCDE. De même, on peut se demander s'il y a ou non un établissement stable dans l'État de résidence du client (qui peut être un transporteur ou un autre utilisateur du conteneur), du fait de la seule présence de conteneurs dans cet État ;

b) il peut être encore plus difficile de déterminer quels sont les bénéfices d'une entreprise de location imputables à un établissement stable susceptible d'être considéré comme tel selon l'article 5 du Modèle de Convention.

2. *Directives pour l'application de l'article 5 du Modèle de Convention de l'OCDE (existence d'un établissement stable)*

19. Le Comité a décidé d'aborder ce problème en étudiant un certain nombre de cas typiques souvent rencontrés dans l'exploitation de sociétés de location de conteneurs. Les solutions proposées pourraient fournir des directives pour les décisions à prendre et les procédures amiables concernant l'application des conventions bilatérales, ce qui n'implique évidemment pas que les circonstances propres à chaque cas ne doivent pas être prises en considération.

Cas A : Entrepôts simples

i) Description du cas

20. L'entreprise loue des conteneurs dans le monde entier. Le locataire peut restituer le conteneur dans l'un des cent et quelques entrepôts que l'entreprise possède dans quarante pays. La plupart de ces entrepôts appartiennent à des entreprises indépendantes qui les gèrent et assurent la reprise des conteneurs et la livraison à de nouveaux clients. L'exploitant de l'entrepôt perçoit en général une rémunération forfaitaire à laquelle vient s'ajouter une redevance spéciale dont le montant dépend de l'utilisation effective de l'entrepôt et des services réellement fournis. L'exploitation de l'entrepôt comporte normalement les activités suivantes :

— recevoir notification de l'arrivée des conteneurs qui seront mis à la disposition de l'entreprise de location ;
— notifier les demandes de conteneurs ;
— assurer l'entreposage des conteneurs qui, au port, doivent être tenus à la disposition de l'entreprise de location ;
— assurer la manutention des conteneurs, c'est-à-dire leur réception ou leur livraison aux transporteurs ;
— contrôler les conteneurs rendus à l'entreprise ou livrés par elle ;
— procéder à la vérification technique des conteneurs pour déterminer si un dommage a été subi, en informer la société de location et fournir les services auxiliaires de réparation en faisant appel à des tiers.

L'entrepôt est normalement utilisé par plusieurs entreprises, notamment les sociétés de location de conteneurs, les transporteurs routiers, les transporteurs maritimes.

ii) Directives

21. Le Comité a estimé qu'un entrepôt simple, du genre de celui qui est décrit plus haut, ne constitue pas normalement un établissement stable s'il est exploité par une entreprise indépendante. Dans le cas où l'exploitant exerce son activité pour le compte d'une seule entreprise, il conviendrait cependant d'examiner s'il ne s'agit pas en fait d'un entrepôt opérationnel, tel qu'il est défini plus loin au cas D.

22. Un entrepôt simple pourrait toutefois être considéré comme un établissement stable, au sens du paragraphe 1 de l'article 5 du Modèle de Convention de l'OCDE, s'il appartenait à la société de location et était exploité par elle. Parmi les membres du Comité, une forte majorité était cependant d'avis qu'en l'occurrence, l'établissement ne devait pas être considéré d'une façon générale comme un établissement stable en raison du paragraphe 4 de

l'article 5 du Modèle de Convention de l'OCDE. Cette position peut se justifier par les raisons suivantes :

— plusieurs activités des établissements en cause entrent dans le champ d'application des alinéas *a)* et *b)* du paragraphe 4 de l'article 5 ;
— les autres activités sont généralement si limitées qu'elles peuvent être considérées comme ayant un caractère auxiliaire, au sens de l'alinéa *e)* du paragraphe 4 ;
— l'activité d'entreposage ne représente qu'une faible partie de l'ensemble des activités de l'entreprise et il serait extrêmement difficile de lui imputer plus qu'un montant infime de bénéfices ;
— en conséquence, l'ensemble des activités résultant de la combinaison des fonctions relevant des alinéas *a)*, *b)* et e) présente un caractère auxiliaire au sens de l'alinéa *f)* du paragraphe 4.

23. Le Comité recommande donc d'appliquer dans les cas mentionnés plus haut les règles prévues pour les exceptions figurant dans le paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle de Convention de l'OCDE.

Cas B : Entrepôt-agence

i) Description du cas

24. L'entreprise de location dispose d'agences qui louent des conteneurs aux clients qui s'adressent à elles. Les contrats sont normalement signés par l'agent, qui suit étroitement, selon le cas, les directives générales, les instructions spéciales ou les prescriptions expresses de la société de location. L'agent peut être totalement indépendant du loueur et être utilisé par plusieurs sociétés de location de conteneurs. Mais il peut aussi avoir des liens plus étroits avec la société de location.

ii) Directives

25. Lorsqu'un entrepôt-agence appartient à un tiers jouissant d'un statut indépendant et agissant dans le cadre ordinaire de son activité et qu'il est exploité par ce tiers, il ne doit pas être considéré comme un établissement stable, aux termes du paragraphe 6 de l'article 5 du Modèle de Convention. Dans les autres cas il est censé être un établissement stable, selon le paragraphe 5 de l'article 5 du Modèle de Convention.

26. Après examen approfondi, le Comité, dans sa très large majorité, recommande d'accorder le statut d'agent indépendant à l'exploitant qui offre ses services à plusieurs entreprises, puisque les critères définis au paragraphe 35 des Commentaires sont remplis en l'occurrence. Les autres cas devront être étudiés séparément en se référant aux paragraphes 36 et 37 des Commentaires sur l'article 5.

27. Lorsque l'entrepôt-agence appartient à la société de location de conteneurs elle-même et est exploité par elle, le Comité considère qu'il y a manifestement un établissement stable.

Cas C : Inspections et réparations

i) Description du cas

28. Les conteneurs entreposés font l'objet d'une inspection et, s'ils ont subi d'importants dégâts, ils sont réparés à la demande de la société de location. Normalement, ces opérations sont effectuées par des inspecteurs et/ou des ateliers de réparation indépendants (les vérifications techniques de routine destinées à déceler l'existence d'un dégât sont ordinairement assurées par l'exploitant de l'entrepôt). Dans certains cas, la société de location peut posséder son propre atelier de réparation dans les ports particulièrement importants.

ii) Directives

29. Le Comité estime que les opérations d'inspection et de réparation effectuées par une entreprise indépendante ne sont pas le fait d'un établissement stable. Même dans les cas particuliers où ces activités peuvent être considérées comme étant celles d'une installation fixe d'affaires, les alinéas *e)* et *f)* du paragraphe 4 devraient faire conclure qu'il n'y a pas d'établissement stable.

Cas D : Succursales opérationnelles

i) Description du cas

30. La société de location dispose dans un port d'un bureau qui assure l'ensemble de ses opérations dans la région, notamment la notification des réceptions et des demandes de conteneurs, l'exploitation de l'entrepôt, la manutention, l'inspection et la réparation des conteneurs. Sont aussi incluses, sous la surveillance du siège social, les opérations de prospection et de recherche de contrats pour la société de location. Ces succursales opérationnelles semblent être créées essentiellement pour assurer la coordination des activités de la société de location à l'échelon régional.

ii) Directives

31. Dans ces cas, l'application de l'article 5 du Modèle de Convention de l'OCDE conduit ordinairement à la conclusion qu'il existe bien un établissement stable.

Cas E : Simple présence de conteneurs

i) Description du cas

32. Les conteneurs de la société de location sont utilisés dans le pays par le locataire, ou un tiers, ou pour leur compte.

ii) Directives

33. Il est clair que, dans ce cas, la simple présence des conteneurs ne constitue pas un établissement stable, dès lors qu'il n'y a dans le pays ni installation fixe d'affaires, ni exercice d'activités par l'entreprise propriétaire des conteneurs.

3. Directives pour l'application de l'article 7 du Modèle de Convention de l'OCDE (répartition des bénéfices)

34. Les directives énoncées plus haut pour l'application de l'article 5 du Modèle de Convention éviteront un fractionnement excessif des bénéfices des sociétés de location de conteneurs. En conséquence, le Comité a considéré que des directives assez générales répondraient à la situation d'un point de vue pratique.

35. Ce n'est que dans des cas exceptionnels qu'un entrepôt simple et un entrepôt-agence [cas A et B] pourraient être considérés comme des établissements stables. L'imputation des bénéfices doit se fonder sur le fait qu'en l'occurrence, l'établissement stable n'intervient pas directement dans l'activité de location de conteneurs et se borne à rendre des services limités. Ses bénéfices doivent donc être déterminés de la façon suivante, par :

a) le montant que recevrait dans des conditions similaires une entreprise distincte et indépendante en contrepartie de l'exploitation d'un entrepôt (par exemple, une somme forfaitaire et/ou une redevance spéciale dépendant de l'utilisation effective de l'entrepôt) ;

b) déduction faite des dépenses engagées pour l'entrepôt ;

c) ainsi que d'une fraction appropriée des dépenses du siège, notamment les frais généraux administratifs (s'il n'en a pas été tenu compte autrement).

36. Les problèmes peuvent se poser différemment dans le cas d'une succursale opérationnelle [cas D]. Pour calculer le bénéfice qui lui est imputable, il faut dûment apprécier les fonctions respectives de l'établissement stable et du siège social. Les dépenses, comme les frais généraux d'administration, engagées au siège social devront être déduites. Parmi ces dépenses figurent, entre autres, les charges de financement des conteneurs, l'amortissement et les frais de gestion.

37. Dans les cas A et B, le montant des bénéfices à imputer à l'établissement stable sera normalement assez faible ; il ne peut être déterminé qu'au siège social. Les États qui imposent ces bénéfices pourraient, dans le cadre d'une procédure amiable, se fonder sur les montants qui apparaissent dans les livres du siège. Le pays où le siège social est situé pourrait alors se charger d'examiner les montants en cause lors de la vérification des comptes de la société de location et informer l'autre État de toute anomalie sérieuse qu'il aurait décelée.

V. PROBLÈMES CONCERNANT LES ARTICLES SUR LES REDEVANCES DES CONVENTIONS BILATÉRALES

38. L'application des dispositions des conventions bilatérales qui concernent les redevances ne soulève pas de difficulté lorsqu'il n'est pas prévu d'imposition à la source sur les paiements (loyers) au titre de la location de conteneurs. Cette solution serait conforme à l'article 12 du Modèle de Convention de l'OCDE qui exempte de l'imposition dans l'État de la source les redevances (y compris les loyers) au titre d'un équipement industriel, commercial ou scientifique.

39. Certaines conventions bilatérales prévoient cependant une imposition limitée à la source des redevances. Il convient de se référer à cet égard au rapport sur « l'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique » dont les conclusions concernent aussi le revenu de la location de conteneurs. Dans ce rapport, le Comité considère que le revenu de la location ne doit pas être soumis à une imposition à la source et doit donc être exclu du champ d'application de dispositions correspondant à celles de l'article 12. En outre, il recommande d'apporter les modifications appropriées à cet article ou aux Commentaires sur cet article lors d'une révision ultérieure du Modèle de Convention de l'OCDE.

40. On peut se demander s'il convient d'appliquer les dispositions des conventions bilatérales qui prévoient une imposition à la source des redevances (y compris les loyers d'équipement industriel, commercial ou scientifique) au revenu provenant de la location de conteneurs. Ordinairement ces conventions bilatérales reprennent les termes du paragraphe 2 de l'article 12 du Modèle de Convention de l'OCDE en définissant le mot « redevances ». Le Groupe de travail n'a pu parvenir à une unité de vues sur cette question.

a) Suivant une première optique, en vertu des termes mêmes des conventions, la location de conteneurs doit toujours être considérée comme une « location d'équipement industriel ». À l'appui de cette

thèse, on peut dire que les Commentaires relatifs à l'article 12 du Modèle de Convention semblent reposer sur cette approche. Comme le texte du Modèle de Convention est très clair, ce n'est qu'en le modifiant qu'on pourra changer la situation.

b) Certains font valoir, au contraire, que la signification économique de la location de conteneurs va bien au-delà de la simple location d'un bien corporel. Si l'on en est venu à louer des conteneurs, ce n'est pas parce que les transporteurs préféraient louer plutôt que posséder des conteneurs. La justification économique de cette formule réside plutôt dans l'avantage que présente pour le transporteur le fait de pouvoir disposer d'un conteneur et de le restituer là où il le désire. Cette facilité n'existe que grâce à la mise en place par les entreprises de location d'un réseau mondial d'installations et au rôle de compensation qu'elles assurent entre les points où il y a excédents et ceux où il y a insuffisance de conteneurs. L'entreprise fournit donc un service en équilibrant l'offre et la demande de conteneurs à l'échelle mondiale ; la location est alors un instrument et non une fin en soi. Comme l'article 12 du Modèle de Convention de l'OCDE ne vise que les cas dans lesquels la location constitue une fin en soi, il n'est pas applicable à la location de conteneurs.

41. Bien que la majorité des pays se soit ralliée à la première interprétation, une minorité s'est prononcée en faveur de la seconde solution parce qu'elle permet une interprétation fonctionnelle. Le Comité dans son ensemble a admis que le problème tenait au fait que les conventions bilatérales s'écartent des dispositions de l'article 12 du Modèle de l'OCDE et qu'on ne pouvait envisager une solution commune. Il recommande cependant que les États contractants recourent autant qu'il est nécessaire à la procédure amiable pour éviter une double imposition ou tout effet préjudiciable résultant d'une imposition à la source sur les redevances.

42. Dans ce contexte, le Comité a examiné les difficultés d'application et d'interprétation des conventions qui peuvent résulter d'une retenue à la source sur les paiements au titre de la location de conteneurs. Il convient de se référer aux paragraphes 16 à 20 du rapport sur la location d'équipement industriel, commercial et scientifique.

VI. CONCLUSIONS

43. Le Comité est parvenu à la conclusion que la démarche adoptée dans le Modèle de Convention aboutit à des solutions satisfaisantes et qu'il n'y a aucune raison de s'écarter des principes retenus pour les autres entreprises. Afin de faciliter l'application de ces principes aux entreprises de location de

conteneurs et compte tenu des considérations exposées dans la partie V ci-dessus, le Comité suggère que le Conseil :

a) recommande aux pays membres, lorsqu'ils appliquent les conventions bilatérales existantes aux entreprises de location de conteneurs :

i) de tenir compte des considérations exposées aux parties III et IV du présent rapport pour l'interprétation des articles 5, 7 et 12 du Modèle de Convention ;

ii) de résoudre les difficultés administratives d'application de ces articles par voie d'accord amiable ;

iii) d'accorder si possible, des allégements, en vertu de l'article 25 du Modèle de Convention ou de dispositions d'ordre interne, en vue d'éviter une double imposition ou d'autres effets préjudiciables résultant d'une imposition à la source de ces revenus ;

b) recommande aux pays membres, lors de la conclusion de nouvelles conventions ou de la révision de conventions anciennes, de ne pas soumettre les revenus provenant de la location de conteneurs à des dispositions aux termes desquelles les redevances sont susceptibles d'être soumises à une imposition à la source.

44. Le Comité suggère que le Conseil le charge de tenir compte des suggestions contenues dans le présent rapport au sujet du champ d'application de l'article 12, lors d'une prochaine révision du Modèle de Convention de l'OCDE.

45. Le Comité suggère aussi que le présent rapport soit publié et fasse l'objet d'une publicité appropriée par le Secrétariat de l'OCDE.

VII. RÉSERVES

46. L'*Australie se* réserve le droit d'imposer comme des redevances, dans ses conventions bilatérales de double imposition, les revenus provenant de la location de conteneurs lorsque, selon le droit australien, ces revenus ont leur source en Australie.

47. Le *Canada* se réserve le droit de maintenir un taux d'imposition à la source de 10 pour cent. Toutefois, il est prêt à accepter d'appliquer, sur une base réciproque, les règles de l'article 8 aux bénéfices provenant de la location de conteneurs utilisés en trafic international.

48. L'*Italie* se réserve le droit de continuer à faire figurer les revenus de la location de conteneurs dans la définition du terme « redevances » telle qu'elle figure au paragraphe 2 de l'article 12 du Modèle de Convention 1977.

49. L'*Espagne*, la *Nouvelle-Zélande* et le *Portugal* se réservent le droit d'imposer à la source les revenus provenant de la location de conteneurs.

50. La *Turquie* se réserve le droit d'imposer à la source les revenus provenant de la location de conteneurs dans tous les cas. Pour l'application des articles 5 et 7 du Modèle de Convention à ces revenus, la Turquie souhaiterait appliquer la règle de l'établissement stable aux cas des entrepôts simples, des entrepôts-agences et des succursales opérationnelles.

51. La *Grèce* se réserve le droit de continuer à considérer les revenus provenant de la location de conteneurs comme des redevances et de les imposer en conséquence.

Notes et référence

1. Transport par voie de navigation maritime ou intérieure, transport aérien, ferroviaire ou terrestre, etc.
2. Aux fins du présent rapport, sont exclues des sociétés de location de conteneurs les compagnies de transport maritime qui exploitent des conteneurs à titre d'activité auxiliaire, au sens de l'article 5 (paragraphe 4) du Modèle de Convention de 1977 (*cf.* paragraphe 10 des Commentaires relatifs à l'article 8).

La sous-capitalisation

(adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1986)

Table des matières

I. Exposé du problème . . . . . R(4)-2
A. Les modes de financement possibles des sociétés . . . . . R(4)-2
B. Le choix du mode de financement et ses conséquences fiscales . . . . . R(4)-3
C. Considérations de politique fiscale . . . . . R(4)-7
D. Objet du rapport . . . . . R(4)-10

II. Règles et usages des différents pays . . . . . R(4)-10
A. Paiements d'intérêts excessifs . . . . . R(4)-11
B. Financements hybrides . . . . . R(4)-11
C. Assimilation des intérêts à une distribution de bénéfices . . . R(4)-11

III. Application des conventions fiscales . . . . . R(4)-13
A. Exposé des problèmes . . . . . R(4)-13
B. Examen de l'incidence des conventions fiscales . . . . . R(4)-19

IV. Application pratique du principe de pleine concurrence à la sous-capitalisation . . . . . R(4)-29

V. Conclusions et suggestions . . . . . R(4)-34
A. Généralités . . . . . R(4)-34
B. Résumé des conclusions concernant l'application et l'interprétation des conventions fiscales . . . . . R(4)-34
C. Observations finales . . . . . R(4)-37

Notes et référence . . . . . R(4)-38

I. EXPOSÉ DU PROBLÈME

A. *Les modes de financement possibles des sociétés*

1. Les modes de financement utilisés par les sociétés ont une incidence sur l'imposition de leurs bénéfices. En effet, la forme sous laquelle une société se procure des ressources a une incidence sur le calcul non seulement de ses revenus imposables mais aussi de ceux des personnes qui lui procurent ces ressources. Dans les pays qui prélèvent un impôt sur la fortune ou sur le capital, le mode de financement d'une société peut aussi avoir une incidence directe sur son capital imposable, car les dettes sont en général déductibles dans le calcul du montant imposable. Toutefois, le présent rapport ne traite que de l'imposition des revenus et des bénéfices des sociétés.

2. Il existe deux grands moyens pour une société de financer ses opérations : l'émission de parts de capital (actions) et l'emprunt. Le présent rapport traite principalement des problèmes fiscaux que peut entraîner la part qui est faite à l'un et à l'autre de ces deux modes de financement, problèmes que l'on désigne parfois, de manière un peu abusive il est vrai, sous le terme de « sous-capitalisation ».

3. Les différences entre capitaux empruntés et capitaux propres peuvent paraître évidentes. Il n'est peut-être pas inutile, pourtant, de les rappeler brièvement ici. Elles sont, tout d'abord, d'ordre juridique. Le détenteur d'actions a normalement droit à une partie des bénéfices de la société. En principe, il ne peut pas prétendre au remboursement de son investissement initial, sauf en cas de dissolution de la société, et les risques qu'il supporte se limitent, en règle générale, au montant du capital social qu'il a souscrit ou qu'il s'est engagé à souscrire. Cependant, il devrait en général pouvoir vendre ses actions et récupérer ainsi la valeur actualisée de son investissement, laquelle peut être supérieure ou inférieure à la somme qu'il a investie au départ. En revanche, le bailleur de fonds d'une société a, en principe, droit périodiquement à un revenu fixe, sous forme d'intérêts sur la somme prêtée, indépendamment des résultats de la société. Il peut normalement prétendre, après une certaine période, au remboursement de son investissement. Dans certaines circonstances, il peut céder par anticipation ses droits à une autre personne et dans ce cas, comme pour les actions, il peut récupérer une somme inférieure ou supérieure à son premier investissement, encore que les éléments qui modifient le prix de cession d'une obligation puissent fort bien différer de ceux qui affectent le prix de cession d'une action. À l'instar de l'actionnaire, le bailleur de fonds risque de perdre la totalité de son investissement.

4. Il existe ensuite une différence d'ordre économique. Le fait que les créanciers puissent prétendre à un revenu fixe périodique pour l'utilisation

des capitaux prêtés et au remboursement desdits capitaux au terme d'une période déterminée et que les souscripteurs d'une fraction du capital social (ou ceux qui ont acheté des actions) soient censés pouvoir raisonnablement attendre pour être rémunérés que les administrateurs de la société aient décidé que les bénéfices pouvaient être distribués au lieu d'être réinvestis, signifie qu'une société qui se finance principalement par fonds propres peut fonctionner de manière très différente d'une autre qui est financée pour l'essentiel par fonds d'emprunt. Elle pourra, par exemple, attendre plus longtemps que les bénéfices escomptés se matérialisent et aura plus de chances d'obtenir des crédits de la part de ses fournisseurs, etc.

5. Du point de vue fiscal, la différence peut-être la plus importante réside dans le fait que la rémunération d'une participation au capital d'une société est représentée pour l'investisseur par une part des bénéfices, alors que celle d'un investissement réalisé sous forme de prêt est, pour la société qui assure cette rémunération, une charge qu'elle doit imputer avant résultat.

B. Le choix du mode de financement et ses conséquences fiscales

6. En fait, les sociétés financent souvent leurs opérations en partie par émission d'actions et en partie par des emprunts. La part des ressources d'une société financée par chacun de ces moyens peut fort bien être dictée par des impératifs économiques ou commerciaux et nullement par des considérations d'ordre fiscal, et dans ce cas, les services fiscaux ont eu tendance, en l'absence d'indications contraires, à estimer, en général, que la manière dont une société est financée est avant tout affaire de jugement de la part des intéressés.

7. Mais en raison de la différence fondamentale entre capitaux propres et capitaux empruntés, le régime fiscal applicable à une société et à ceux qui mettent des ressources à sa disposition est forcément très différent selon qu'il s'agit de capitaux propres ou de capitaux empruntés. On a déjà fait remarquer qu'il en va évidemment ainsi lorsque le capital même de la société est imposable. S'agissant de l'imposition des revenus ou des bénéfices, la différence fondamentale est que la rémunération des actionnaires — les bénéfices qui leur sont distribués en général sous la forme de dividendes — n'est pas admise en déduction pour le calcul du bénéfice imposable de la société. En effet, ce que perçoit l'actionnaire est une part des bénéfices proprement dits. En revanche, les intérêts d'un prêt sont habituellement déductibles des bénéfices imposables de la société qui verse ces intérêts (lesquels sont considérés de manière effective sinon explicite comme une charge supportée par la société pour réaliser lesdits bénéfices).

8. Ainsi, à l'intérieur d'un même pays, les sommes versées en rémunération des capitaux propres sont imposées tout d'abord au niveau de

la société en tant que bénéfices, puis entre les mains des actionnaires en tant que dividendes, cette double imposition économique étant atténuée (le plus souvent par l'octroi à l'actionnaire d'un crédit d'impôt ou de quelque autre allégement). Dans un contexte international, les bénéfices de la société sont également susceptibles d'être soumis à l'impôt dans le pays de la source, cependant que l'actionnaire supporte lui aussi un impôt sur les dividendes dans le pays de la source. Sur le plan national comme international, il est probable que l'impôt de l'actionnaire sera prélevé à la source par le payeur mais, sur le plan international, les montants ainsi prélevés constitueront souvent, pour l'actionnaire, le montant définitif de son imposition dans le pays de la source. (Le taux de retenue peut cependant être limité par l'application des dispositions d'une convention bilatérale s'inspirant de l'article 10 du Modèle de Convention de double imposition de l'OCDE — ci-après dénommé « Modèle de l'OCDE » ou « Modèle ».) En revanche, dans le cas d'un financement par emprunt, les intérêts versés (sauf en ce qui concerne la part de ces derniers considérée comme excessive qui est soumise au régime des dividendes) échapperaient en fait à l'impôt sur les sociétés. Sur le plan national comme international, le prêteur est la seule personne susceptible d'être imposée sur les intérêts. Dans un contexte international, les intérêts versés sont fréquemment soumis, comme les dividendes, à une retenue à la source mais dont le taux peut, en vertu des conventions fiscales, être réduit (souvent même à celui applicable aux dividendes), ou bien peuvent être totalement exonérés d'impôt.

9. Dans un contexte international, le traitement fiscal dans le pays de résidence du pays bénéficiaire tant des intérêts que des dividendes, et en particulier l'application d'éventuelles dispositions visant à éliminer les doubles impositions, peut compliquer encore les choses. En effet, certains pays éliminent les doubles impositions en exemptant d'impôt les revenus imposables, d'autres en imputant l'impôt étranger sur leur propre impôt, mais cette différence dans la façon d'opérer ne joue pas toujours pour les intérêts et les dividendes car la plupart des pays appliquent le principe de l'imputation en ce qui concerne ces deux catégories de revenu. Cependant, s'agissant comme ici de sous-capitalisation, la distinction entre intérêts et dividendes est, dans certaines circonstances, importante pour deux raisons. La première est que le taux de l'impôt étranger imputable peut être différent selon qu'il s'agit de l'une ou l'autre catégorie de revenu. La seconde est qu'une société mère à laquelle une filiale verse des dividendes bénéficie souvent d'un allégement spécial en vertu de ce qu'on appelle parfois le « régime société mère/filiale » et qu'elle n'en bénéficie pas lorsqu'il s'agit d'intérêts. De ce fait, si l'imputation de l'impôt du pays de la source, dans le cas d'intérêts, se limite toujours à l'impôt prélevé sur les intérêts eux-mêmes, elle peut parfois, en application du régime « société mère/filiale », s'étendre à une partie de l'impôt

prélevé sur la fraction appropriée des bénéfices sous-jacents qui ont donné lieu au paiement des dividendes — imputation des impôts sous-jacents ou imputation indirecte. De même, les pays qui appliquent ordinairement la méthode de l'exemption peuvent généralement, dans le régime « société mère/filiale », simplement exonérer les dividendes plutôt qu'alléger leur double imposition par la méthode d'imputation. Pour l'examen du régime « société mère/filiale » voir paragraphe 42.

10. L'effet général de ces deux régimes différents est que, du point de vue fiscal, il peut être parfois plus avantageux pour une société donnée et ses actionnaires d'assurer son financement par l'emprunt plutôt que par des apports en capital. Il arrive, mais moins fréquemment, qu'un transfert de fonds puisse donner lieu à un avantage fiscal lorsqu'il prend la forme d'une distribution de bénéfices plutôt que d'un versement d'intérêts. Mais jusqu'à présent, l'administration fiscale dans la plupart des pays s'est plus intéressée aux avantages fiscaux procurés par le recours à l'emprunt qu'à l'accroissement des fonds propres et au fait que ces avantages peuvent inciter les parties intéressées à déguiser en prêt un véritable apport en capital (on parle parfois de « capitalisation dissimulée »). Il est utile de rappeler que les motifs fiscaux ne sont pas l'unique facteur qui conduit une entreprise multinationale à décider de recourir à l'emprunt plutôt qu'à des capitaux propres. Il se peut qu'elle veuille préserver la mobilité de ses fonds : il peut fort bien lui être plus facile de rembourser un emprunt important que de verser des sommes équivalentes sous forme de dividendes et une telle souplesse peut paraître souhaitable même lorsque l'intention qui la guide est de s'assurer des capitaux à long terme ; elle peut avoir besoin de faire en sorte que les capitaux ne soient pas inutilement bloqués dans un pays si, dans un délai plus ou moins court, elle peut les utiliser de façon plus rentable ailleurs ou avoir à faire face à un besoin urgent et inattendu de fonds. D'autres facteurs peuvent également intervenir. Néanmoins, le désir de tirer profit d'avantages fiscaux est peut-être le motif unique ou le plus important dans ce contexte et les administrations fiscales doivent donc examiner, dans un ensemble donné de circonstances, si cette situation doit ou non influer sur la façon dont elles considèrent l'emploi d'une méthode particulière de financement.

11. Cette « capitalisation dissimulée » (ou, plus exactement peut-être, cette « dissimulation de capital ») peut revêtir diverses formes, dont l'une d'elles peut être ce que l'on appelle parfois un « financement hybride ». Il convient ici d'expliquer brièvement ce que l'on entend par là. Ce terme provient de ce que la distinction générale faite entre le financement par l'emprunt et le financement par fonds propres, dont il est question aux paragraphes 2 à 4 ci-dessus, est parfois estompée lorsque, par exemple, les créanciers peuvent, à un moment donné, convertir leurs créances en une participation au capital de

la société, ou lorsque les intérêts qu'ils sont en droit de percevoir peuvent dépendre étroitement des bénéfices réalisés par la société. Dans ces cas, il n'est pas toujours facile de qualifier la méthode de pur financement par fonds propres ou par fonds d'emprunts. De ce fait, des ressources qui, par leur nature, sont des fonds propres peuvent être déguisées en emprunts. Mais le recours à un mode de financement de type hybride ne signifie pas nécessairement qu'il y a dissimulation de capital. Le financement hybride n'est pas non plus la seule forme que peut revêtir la capitalisation dissimulée.

12. Les divers indices d'une capitalisation dissimulée sont présentés aux paragraphes 75 et 76 ci-après. Il convient, toutefois, de faire état dès maintenant de l'un d'eux, puisque le terme sous lequel on le désigne souvent, à savoir la « sous-capitalisation », est couramment utilisé pour décrire toutes les formes de dissimulation de capital et, qu'en fait, dans un souci de concision, ce terme est utilisé dans le titre du présent rapport et par la suite souvent aussi dans son texte. Cet indice est l'existence d'un rapport élevé entre fonds d'emprunts et fonds propres dans la structure des capitaux d'une société. Dans ce cas, on dit parfois que la société a « un ratio élevé capitaux empruntés/capitaux propres ». Il est très difficile de déterminer quel devrait être le rapport normatif entre capitaux empruntés et capitaux propres pour décider, dans un cas particulier, si l'endettement d'une société est élevé par rapport à son capital-actions mais un rapport élevé peut dénoter la volonté de profiter des avantages fiscaux procurés par un recours excessif à l'emprunt. En revanche, il peut résulter aussi bien de décisions prises pour des raisons purement commerciales ou économiques et non pour obtenir des avantages fiscaux. Un tel rapport n'est donc qu'un indice et non pas la preuve d'une capitalisation dissimulée.

13. L'expression « sous-capitalisation » étant souvent utilisée dans son sens général, elle a été employée dans le présent rapport pour couvrir l'ensemble des cas de dissimulation de capital. Lorsque le texte vise seulement les cas particuliers où existe un rapport élevé entre fonds d'emprunts et fonds propres, et l'endettement représente un fort pourcentage du capital-actions, ce sont ces termes qui sont utilisés, et non l'expression « sous-capitalisation ».

14. Le risque que des considérations fiscales aient été déterminantes dans la structure financière d'une société est peut-être plus manifeste lorsque le capital est fourni par des actionnaires majoritaires, ou par des sociétés associées s'il s'agit d'un groupe ; cependant, des parties n'ayant aucun lien entre elles peuvent, dans certains cas, trouver un avantage fiscal à faire un apport de fonds sous forme de prêt plutôt que sous forme d'une participation au capital.

15. Un groupe multinational peut exploiter de diverses façons le mécanisme de la capitalisation dissimulée. Le principal avantage est que, toutes choses

étant égales par ailleurs, un groupe composé d'une société mère, dans un pays, et d'une filiale, dans un autre, peut payer globalement moins d'impôts si les bénéfices de la filiale sont transférés à la société mère sous forme d'intérêts déductibles lors du calcul des bénéfices imposables de la filiale que si les bénéfices étaient transférés sous forme de dividendes non déductibles. Si une société holding ayant son siège dans un paradis fiscal s'intègre au groupe, cet avantage peut être combiné avec le report, parfois indéfini, de l'assujettissement à l'impôt sur le revenu entre les mains de la société mère. Ou encore, l'intégration dans le groupe société mère/filiale d'une ou plusieurs compagnies holding dans un pays ou un ensemble de pays liés par des conventions fiscales appropriées peut permettre le transfert des fonds, à titre d'intérêts exonérés d'impôt, vers le pays où ils peuvent être utilisés de façon plus utile pour les objectifs du groupe. Si à un moment donné, il devenait plus avantageux de transférer les bénéfices initiaux sous forme de dividendes, la structure des fonds propres peut fort bien permettre le versement d'un dividende très important (même si le capital-actions est très faible au départ), ce qui n'exclut pas la possibilité de renoncer au versement des intérêts. Le mécanisme de la dissimulation de capital peut donc être exploité pour assurer le maximum de souplesse aux mouvements de capitaux à l'intérieur d'une entreprise multinationale, de la façon la plus avantageuse du point de vue fiscal pour l'entreprise dans son ensemble. Cependant, le coût fiscal des diverses manœuvres possibles dépend de la façon dont les lois, fiscales et autres, des pays en cause, les affectent, ainsi que de l'existence ou de l'inexistence de dispositions appropriées dans les conventions fiscales auxquelles elles sont parties. De plus, si, par exemple, dans le pays de la société mère, les dividendes provenant des filiales étrangères sont exonérés ou si les sociétés mères bénéficient d'un crédit d'impôt, il peut être plus avantageux de transférer les bénéfices de la filiale sous forme de dividendes.

16. Il peut aussi y avoir transfert de bénéfices sous la forme d'intérêts par la rémunération à un taux anormal ou excessif de fonds dont on ne peut contester le caractère de prêts. Cela peut aussi poser aux administrations fiscales un problème qui est parfois envisagé dans la législation nationale et dans les conventions fiscales.

C. Considérations de politique fiscale

17. Confrontés au fait que le recours à un financement par l'emprunt plutôt qu'à un financement par fonds propres peut avoir des conséquences sur les recettes fiscales, les responsables de la politique fiscale peuvent avoir à envisager toute une série de facteurs avant de décider s'ils doivent intervenir dans des cas particuliers où il y a recours au financement par l'emprunt. Certains de ces facteurs sont examinés rapidement ci-après. Toutefois, la présente description n'a pas pour objet d'indiquer l'importance qu'il

conviendrait d'accorder à chacun d'eux, ou les mesures qui devraient être prises à leur égard. Il est évident, à l'heure actuelle, que chaque pays leur accordera une valeur différente et qu'il n'y a pas de point de vue généralement accepté par tous les pays sur leur importance relative, ni sur la méthode qu'il conviendrait d'adopter pour régler les divers problèmes qui se posent.

Ces facteurs sont les suivants :

i) La possibilité que, pour certains investisseurs, recourir à l'emprunt plutôt qu'à l'émission d'actions apporte des avantages fiscaux (par exemple, la déduction des dividendes déguisés sous forme d'intérêts pour le calcul des bénéfices imposables ou le fait d'échapper intégralement ou en partie à une double imposition économique), alors que d'autres investisseurs peuvent ne pas avoir la même possibilité d'obtenir ces avantages, peut conduire à rechercher si la loi applicable est suffisamment équitable pour les contribuables, ou si elle est neutre face aux choix qu'ils peuvent faire.

ii) La possibilité que les avantages fiscaux résultant d'un recours artificiel à l'emprunt soient augmentés si un prêteur associé est imposé à un taux inférieur à la normale, ou est exonéré d'impôt (par exemple, parce qu'il s'agit dans certains pays d'un organisme de bienfaisance ou d'une caisse de retraite), ou encore parce qu'il peut compenser l'impôt par des allégements (par exemple, parce qu'il n'a pas utilisé des crédits d'impôt), ou aussi parce qu'il n'a pas de bénéfice imposable (par exemple, en raison d'un rapport de perte), peut conduire à examiner si globalement le revenu est imposé de manière appropriée, en considérant ensemble le payeur et le bénéficiaire.

iii) La possibilité que des investisseurs étrangers puissent obtenir des avantages fiscaux dans le pays de la source en recourant artificiellement à l'emprunt plutôt qu'à l'émission d'actions dans des entreprises associées peut amener à s'interroger, s'agissant de ce pays, sur le caractère approprié de l'impôt total perçu sur le paiement (en tenant compte de l'impôt, quel qu'il soit, perçu dans le pays de résidence du bénéficiaire), ainsi que sur le caractère équitable de la part de l'impôt total reçu par le pays de la source. On peut concevoir toute une gamme de situations voire, dans un cas extrême, une double exonération (notamment lorsque le pays de la source prévoit une exonération totale et que pour une certaine raison aucun impôt n'est perçu dans le pays de résidence du bénéficiaire). Selon que les avantages fiscaux dans le pays de la source résultent de sa législation nationale ou d'une convention

fiscale, ledit pays peut peut-être songer à modifier sa législation dans le premier cas, ou à renégocier la convention dans le second.

iv) La possibilité que les avantages fiscaux obtenus dans le pays de la source par un investisseur étranger parce qu'il a procédé artificiellement à un financement sous forme de prêt puissent être obtenus par l'intermédiaire d'une société installée dans un paradis fiscal peut poser des problèmes analogues, mais qui peuvent même être plus graves.

v) Lorsqu'un paiement est traité fiscalement comme un intérêt plutôt que comme un dividende en raison d'un usage artificiel du financement par l'emprunt et qu'il en résulte une diminution de la part de l'impôt global obtenue par le pays de la source, ce pays peut légitimement examiner s'il a obtenu une part suffisante de l'impôt global.

vi) Le fait que le recours artificiel à un financement sous forme de prêt plutôt qu'à une émission d'actions puisse privilégier une entreprise étrangère opérant par l'intermédiaire d'une filiale et ne le ferait pas si elle opérait par l'intermédiaire d'une succursale ou d'un autre établissement stable (car l'intérêt versé à une autre société est déductible, ce qui n'est pas le cas s'il est versé au siège de la même entreprise, sauf cas particuliers, tels que les banques), peut conduire à se demander si, dans ce contexte, la loi est suffisamment neutre entre filiales et succursales.

vii) On peut aussi examiner, sous l'angle de la neutralité, si une société mère étrangère qui ne peut bénéficier d'un système d'imputation parce que le crédit d'impôt est réservé aux actionnaires nationaux, ne peut pas essayer, par le recours artificiel à un financement par l'emprunt, de se procurer un avantage équivalent à celui dont une société mère nationale bénéficie grâce au système de l'imputation.

viii) La possibilité que les avantages fiscaux qui peuvent être tirés d'un recours artificiel à l'emprunt risquent de favoriser celui-ci au détriment du capital-actions, et peuvent même, par voie de conséquence, aggraver la situation des créanciers des sociétés en général ou compromettre la stabilité des investissements nationaux ou internationaux, peut aussi devoir être prise en compte par le pays en cause.

18. Dans le cas d'investissements étrangers, l'action engagée, le cas échéant, par le pays de la source, en tenant compte de ces considérations ou d'autres, peut influer sur les recettes fiscales du pays de résidence du bénéficiaire du paiement. Il convient donc d'examiner de quelle façon les conventions fiscales peuvent intervenir.

R (4)

D. Objet du rapport

19. Dans le rapport de 1979 sur « Les prix de transfert et les entreprises multinationales », la sous-capitalisation et la dissimulation de capital étaient examinées rapidement aux paragraphes 183 à 191 inclus, mais si elles y étaient traitées ainsi, c'est parce qu'elles n'étaient pas au cœur des problèmes auxquels était consacrée cette partie du rapport. Le principal problème à examiner était de savoir comment traiter les paiements d'intérêts — c'est-à-dire les prix de transfert des emprunts. Mais la sous-capitalisation ou la capitalisation dissimulée pose une question préliminaire, à savoir si le paiement en cause résulte ou non d'un prêt. Cette question préliminaire devait être examinée de plus près à une date ultérieure. L'objet du présent rapport est de préciser quelques-unes des principales questions soulevées. Son ambition n'est pas de définir dans une optique internationale les proportions acceptables de capitaux d'emprunt et de capitaux propres pour les sociétés, encore moins de chercher à harmoniser les législations des pays membres de l'OCDE concernant la sous-capitalisation ou la dissimulation de capital. Il s'agit simplement d'examiner les aspects que revêtent ces phénomènes, d'étudier les conséquences au plan international de l'attitude adoptée par les différents pays à l'égard de ces phénomènes, de noter l'incidence que peuvent avoir les conventions fiscales, (en particulier celles qui reprennent les dispositions du Modèle de Convention de l'OCDE) sur la législation correspondante des pays, enfin de voir dans quelle mesure il est possible de supprimer les doubles impositions juridiques ou économiques qui ne se justifient pas et comment des conventions bilatérales pourraient être conclues de manière à éviter ces doubles impositions.

II. RÈGLES ET USAGES DES DIFFÉRENTS PAYS

20. La présente section examine brièvement comment les problèmes posés par la sous-capitalisation ou la dissimulation de capital, et par d'autres situations permettant le transfert de bénéfices sous le couvert d'intérêts, sont traités dans la législation des pays membres. En tout état de cause, rares sont les pays où existe un ensemble complet de règles ou d'usages en la matière.

21. Comme on l'a déjà dit, l'administration fiscale n'a en principe aucune difficulté, dans des conditions normales, à admettre qu'un versement qui est apparemment un versement d'intérêts est bien en fait ce qu'il prétend être. Mais dans certains cas, elle est amenée à se demander si la forme du versement correspond bien à sa véritable nature. Dans certains pays, il existe donc des règles spéciales qui, ou bien assimilent certains intérêts à une distribution de bénéfices ou bien assimilent le capital en cause à un apport en capital et non à un prêt. En règle générale, ces dispositions ne visent presque

exclusivement que les versements effectués par des entreprises à des entreprises associées à l'étranger.

A. *Paiements d'intérêts excessifs*

22. Lorsqu'une somme versée entre entreprises associées présente indéniablement le caractère d'intérêts mais que le taux appliqué est plus élevé que celui qui serait appliqué dans des conditions de pleine concurrence, le problème d'une sous-capitalisation ne se pose pas à proprement parler mais il est permis de considérer le surplus d'intérêts ainsi payés comme étant en fait un transfert de bénéfices (voir articles 9 et 11(6) du Modèle). En pareil cas, certains pays, non seulement refuseraient la déduction de ce surplus d'intérêts, mais encore l'assimileraient à des dividendes. Cette pratique n'est, toutefois, pas universelle.

B. *Financements hybrides*

23. Lorsque les ressources financières mises à la disposition d'une société ne sont, à première vue, ni vraiment des fonds d'emprunt ni vraiment des fonds propres, il peut y avoir lieu de prévoir des règles pour trancher. Parmi ces « financements hybrides », on peut citer les prêts participatifs (c'est-à-dire des prêts dont le taux d'intérêt dépend en totalité ou en partie des résultats de l'entreprise emprunteuse), des obligations convertibles (c'est-à-dire des obligations qui, à un moment donné, habilitent le bailleur de fonds à échanger son droit à des intérêts contre un droit à une part des bénéfices) ou encore, dans certaines circonstances, des parts sociales de commanditaires, ou des titres dont le droit de propriété ou les droits découlant des titres mêmes, sont étroitement liés à la propriété d'actions dans la même société. Les pratiques varient selon les pays. Les prêts participatifs sont parfois, mais non pas habituellement, considérés comme des apports en capital. Les obligations convertibles sont en principe traitées comme des capitaux d'emprunt tant qu'elles ne sont pas effectivement converties en actions mais dans certains cas elles sont systématiquement assimilées à des fonds propres. Les commanditaires peuvent ou non être traités comme des associés tacites.

24. Par ailleurs, les règles adoptées en vue d'assimiler les intérêts résultant de financements hybrides à une distribution de bénéfices ont parfois été elles-mêmes artificiellement exploitées pour donner un avantage fiscal soit au débiteur soit au créancier, obligeant à élaborer une législation supplémentaire, souvent complexe[1].

C. *Assimilation des intérêts à une distribution de bénéfices*

25. Lorsque les capitaux sont manifestement des capitaux empruntés, et même lorsque le taux d'intérêt n'est pas excessif et qu'il ne s'agit pas d'un

financement hybride, la législation de certains pays assimile cependant, dans certaines conditions, les intérêts versés à des bénéfices distribués, selon la façon dont le problème est abordé. L'accent est mis, selon les pays, sur des facteurs différents ou sur une combinaison différente des facteurs.

i) *Critère de la lutte générale contre les abus — principe de la pleine concurrence*

Bon nombre de ces critères consistent à examiner les conditions et la nature du financement, ainsi que les circonstances dans lesquelles il a été fait, et de décider, en fonction de l'ensemble de ces éléments, s'il s'agit de capitaux d'emprunt ou de capitaux propres. Certains pays appliquent des règles particulières sur ce point. D'autres ont recours à des règles plus générales, quand elles existent : lois contre l'évasion fiscale, contre les abus de droit, dispositions permettant de substituer le fond à la forme, ou encore de ne pas tenir compte des actes anormaux de gestion. Autre exemple de ce type de critère : celui qu'on pourrait qualifier de critère du principe de pleine concurrence. La décision est prise en fonction du montant du prêt qui aurait été consenti dans une situation de pleine concurrence, l'idée étant apparemment que si le prêt est d'un montant supérieur à celui qui aurait été ainsi consenti, il convient de considérer que le prêteur est intéressé à la rentabilité de l'entreprise et que son prêt, ou du moins la partie qui dépasse le montant du prêt qui aurait été consenti dans des conditions de pleine concurrence, est en fait destiné à lui permettre de toucher une part des bénéfices. Certains pays appliquent effectivement ce critère. D'autres pensent qu'il pourrait être appliqué dans certains cas appropriés. Un rapport élevé entre fonds d'emprunt et fonds propres serait à l'évidence l'un des facteurs dont il faut tenir compte si l'on applique l'un de ces critères, mais ne serait pas nécessairement le facteur déterminant. Il n'apparaît pas que dans la pratique ces critères aient été largement utilisés pour traiter, à des fins fiscales, les intérêts comme des revenus distribués. La principale difficulté, soulevée par l'application de l'un ou l'autre de ces critères, est qu'il n'existe pas d'indication précise quant aux pratiques adoptées par les parties indépendantes et que, de ce fait, il est difficile de mettre au point des pratiques cohérentes (lorsque les parties qui ont recours à ce que l'on soupçonne être un emprunt plutôt qu'une émission d'actions sont en fait en concurrence, faire la preuve de ce qui est normal entre d'autres parties dans des conditions de pleine concurrence risque de toutes façons de n'avoir guère de poids).

ii) *Critère du ratio fixe*

Certains pays soucieux sans doute de surmonter ces difficultés ont adopté ce que l'on peut appeler le critère du « ratio fixe ». Si

l'endettement total de la société emprunteuse dépasse une certaine proportion de ses fonds propres, les intérêts de l'emprunt, ou de la partie de l'emprunt dépassant la proportion autorisée, ne sont pas déductibles ou sont assimilés à des dividendes. Quelques pays appliquent un tel ratio fixe, sans tenir compte d'autres facteurs, lorsqu'il s'agit d'entreprises associées et, en général, dans des cas relativement limités. D'autres y ont recours comme à une clause de sauvegarde, laissant à l'assujettie la possibilité de prouver que le rapport entre ses fonds d'emprunt et ses fonds propres est normal, ou bien acceptable.

III. APPLICATION DES CONVENTIONS FISCALES

A. Exposé des problèmes

Généralités

26. Lorsqu'en essayant de neutraliser les avantages que le contribuable peut retirer d'une sous-capitalisation ou d'une dissimulation de capital, ou de se protéger contre une perte de recette fiscale entraînée par ce genre de phénomène, la législation ou la pratique fiscales assimilent à des dividendes ce qui est à première vue des intérêts, cette assimilation a habituellement pour conséquence de priver le payeur des intérêts de la possibilité de déduire ces derniers et parfois également d'entraîner l'application, en ce qui concerne les intérêts payés, des règles normalement applicables aux dividendes au lieu de celles applicables aux intérêts. Lorsque les intérêts versés le sont à un non-résident, il faut rechercher l'incidence que les conventions fiscales peuvent exercer sur cette redéfinition des intérêts. L'incidence d'une convention fiscale bilatérale donnée dépendra bien entendu des termes de ladite convention. Dans les paragraphes qui suivent sont examinées les questions posées par l'application des dispositions de conventions fiscales s'inspirant du Modèle de Convention de l'OCDE de 1977 et, incidemment, par des dispositions qui, bien que ne figurant pas dans le Modèle de l'OCDE, peuvent apparaître dans un certain nombre de conventions bilatérales. Plusieurs articles du Modèle de Convention de l'OCDE peuvent être invoqués ici. Ils sont examinés les uns après les autres.

Article 9 du Modèle — principe de pleine concurrence

27. L'article 9(1) permet, dans le cas de sociétés associées lorsque « les relations commerciales et financières entre les deux entreprises sont soumises à des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui existeraient entre entreprises indépendantes », de réintégrer « les bénéfices qui sans ces conditions auraient été réalisés par l'une des entreprises mais qui n'ont pu l'être à cause de ces conditions » « dans les bénéfices de cette

entreprise et de les imposer en conséquence ». L'application de l'article 9, en matière de sous-capitalisation, soulève un certain nombre de questions complexes, quatre principalement.

28. La première est de savoir si l'article 9 contient des règles permettant de déterminer si un versement, qui est à première vue un versement d'intérêts, doit être considéré comme une distribution de bénéfices, c'est-à-dire si, d'après ledit article, il est possible d'estimer que le versement n'a pas le caractère d'un versement d'intérêts. L'article traite du redressement des bénéfices qui, dans des conditions de pleine concurrence, auraient été réalisés par une autre personne que celle qui les a apparemment réalisés. Au sens littéral du texte, il ne traite pas de l'ajustement des distributions de ces bénéfices, ni de ce qu'il faut entendre par intérêts et par distributions de bénéfices. La question essentielle semble donc être de savoir si, dans des conditions de pleine concurrence, les intérêts assimilés à une distribution de bénéfices auraient été un bénéfice du prétendu débiteur et dans l'affirmative, si l'article 9 permet de le lui attribuer. Il est clair que l'article 9 est applicable pour apprécier le montant de tout versement qui doit être considéré comme déductible pour la détermination des bénéfices de l'une ou l'autre personne associée et, par conséquent, pour apprécier, aux fins de l'établissement du bénéfice imposable du débiteur, le taux d'intérêt permis pour le calcul du montant de la déduction correspondant au versement. La question est de savoir si l'article 9 permet de refuser la déduction de tout ou partie du versement sous prétexte que, dans des conditions normales, il aurait correspondu à une distribution de bénéfices et n'aurait donc pas été une charge déductible, et dans la foulée si le versement qui n'ouvre pas droit à déduction peut alors être considéré à tous autres égards comme une distribution.

29. À supposer que l'article 9(1) s'applique effectivement, la question suivante est de savoir comment, c'est-à-dire s'il limite l'ajustement à opérer en application des règles nationales sur la sous-capitalisation au montant nécessaire pour que les bénéfices imposables représentent ceux qui auraient été réalisés dans des conditions de pleine concurrence. À ce sujet, il est intéressant de rechercher si l'article 9(1) :

a) est de caractère limitatif (en ce sens qu'il interdit d'ajuster les bénéfices dans des circonstances qui ne sont pas strictement conformes aux conditions qu'il énumère — d'opérer, par exemple, un redressement des bénéfices qui irait au-delà du montant qu'ils auraient atteint dans des conditions de pleine concurrence) ; ou s'il

b) a valeur d'exemple (en ce sens qu'il vise seulement à fournir un cadre (convention ou traité) pour ajuster les bénéfices et n'empêcherait pas un État de procéder, conformément à ses lois, à un ajustement du

bénéfice imposable qui porterait ce dernier à un niveau supérieur à celui qui correspondrait aux bénéfices réalisés dans des conditions de pleine concurrence).

30. Cette dernière interprétation permettrait, semble-t-il, à un État de procéder à un ajustement des bénéfices sur la base de sa propre législation sans avoir à démontrer que les conditions de l'article 9 sont remplies, étant clairement entendu que cet ajustement ne concernerait que les résultats des entreprises sous contrôle de ses propres résidents et qu'il ne serait pas contraire à toute autre disposition expresse figurant dans une convention fiscale applicable en l'espèce.

31. À supposer qu'une déduction puisse en principe être refusée aux termes de l'article 9(1) sous prétexte que la somme versée serait une distribution si elle était versée dans des circonstances analogues à une personne indépendante, une troisième question se pose néanmoins, celle de savoir si, en appliquant l'article 9, l'administration fiscale

a) doit, pour déterminer la nature de la somme versée, s'en remettre aux définitions données par ailleurs des dividendes et des intérêts dans le Modèle de Convention, c'est-à-dire aux définitions figurant aux articles 10 et 11 respectivement ; ou

b) peut, selon l'article 3(2) du Modèle de Convention, appliquer ses propres dispositions nationales. (L'article 3(2) prévoit que « Pour l'application de la Convention par un État contractant, toute expression qui n'y est pas définie a le sens que lui attribue le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la Convention »).

32. Enfin, la quatrième question à propos de l'article 9 est de savoir, dans l'hypothèse où celui-ci s'applique, s'il existe, quelle que soit l'interprétation acceptée de l'article, des instructions ou règles pratiques pour aider à son application.

Articles 10 et 11 du Modèle de Convention de l'OCDE

33. Le Modèle de Convention de l'OCDE donne une définition des « dividendes » et des « intérêts » dans ses articles 10 et 11 respectivement. Le point essentiel est alors de savoir si ces définitions impliquent que des versements qui sont à première vue des intérêts doivent être traités comme tels même si des dispositions internes relatives à la sous-capitalisation conduisent à les assimiler à des dividendes.

34. Ces définitions sont propres auxdits articles — le terme « dividendes » étant défini dans l'article 10 aux fins de cet article et le terme « intérêts » dans l'article 11 aux fins de ce dernier. On peut donc tout d'abord se demander si ces définitions valent en dehors des articles où elles figurent.

R (4)

35. Le terme « dividendes » tel qu'il est employé dans l'article 10 est défini au paragraphe 3 de l'article comme désignant « les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires, à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation de l'État dont la société distributrice est un résident » . À propos des termes « à l'exception des créances », on s'est demandé si l'article 10 interdisait de traiter comme des dividendes les revenus provenant de ce qui est supposé être une créance. Et dans la négative qu'en est-il du revenu provenant d'une « part sociale » ?

36. Comme on l'a fait remarquer, le Commentaire relatif à l'article 10 admet, toutefois, que des distributions cachées de bénéfices, imposées comme des dividendes par l'État dont la société distributrice est résidente, puissent être considérées comme des dividendes (voir le paragraphe 27 des Commentaires qui indique expressément que les versements qui sont réputés être des dividendes peuvent notamment comprendre des distributions déguisées de bénéfices). Les Commentaires admettent également, [au paragraphe 15 *d)* — lequel, toutefois, se préoccupe plus du sens à donner au terme « capital » que de ce qu'il faut entendre par une catégorie particulière de capital] que les intérêts puissent être assimilés à des dividendes. C'est ainsi qu'au paragraphe 15 *d)* il est dit que « lorsqu'un prêt ou un autre apport à la société ne représente pas du capital, au sens strict de la législation sur les sociétés, mais lorsque sur la base du droit ou des usages internes (sous-capitalisation, assimilation d'un prêt à du capital social), le revenu qui en provient est considéré comme un dividende par l'article 10, la valeur de ce prêt ou de cet apport doit aussi être considérée comme du « capital » au sens de l'alinéa *a)* du paragraphe 2 de l'article ».

37. Le terme « intérêts » tel qu'il est employé dans l'article 11 est défini au paragraphe 3 de ce même article comme désignant « les revenus des créances de toute nature, assorties ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et notamment les revenus des fonds publics et des obligations d'emprunts ». Il a été fait remarquer que les mots « assorties ou non d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur » interdisent l'assimilation à des dividendes, au sens de la Convention, des intérêts d'obligations conférant un droit de participation aux bénéfices et autres intérêts dépendant étroitement de la rentabilité de la société quand bien même ces intérêts sont considérés comme des dividendes dans les dispositions du pays de la source relatives à la sous-capitalisation.

38. Le Commentaire relatif à l'article 11 précise le membre de phrase en question comme suit : « Les créances, et notamment les obligations donnant un droit de participation aux bénéfices du débiteur, ne cessent pas pour autant d'être considérées comme des emprunts si du moins le contrat revêt

bien dans l'ensemble le caractère d'un prêt à intérêts. Dans l'hypothèse contraire où la participation aux bénéfices repose sur un apport soumis aux aléas de l'entreprise, l'opération n'a pas le caractère d'un prêt et l'article 11 ne s'applique pas. »

39. Mais les articles 10 et 11 concernent principalement le régime fiscal applicable aux bénéficiaires d'intérêts ou de dividendes dans le pays de la source. Ils n'abordent pas directement en tout cas, la question de la déductibilité [laquelle est abordée de manière explicite dans l'article 24(5)]. Ils n'en posent pas moins deux questions dans le cas où les intérêts sont assimilés à des dividendes dans le pays de la source pour l'établissement des bénéfices de la société débitrice. La première est de savoir comment doit être traité le paiement au regard de l'impôt applicable, dans le pays de la source, au bénéficiaire — certains pays le traiteraient à tous égards comme un paiement de dividendes, d'autres pourraient simplement en interdire la déduction tout en continuant à le considérer pour le reste comme un paiement d'intérêts. La seconde est de savoir si le pays de résidence du bénéficiaire est tenu d'accepter le régime ainsi appliqué et d'accorder les allégements fiscaux correspondants, par exemple sous la forme de l'imputation de l'impôt retenu à la source au taux applicable aux dividendes ou sous la forme d'un allégement au titre d'un « régime société mère/filiale » spécial.

40. Le paragraphe 6 de l'article 11 prévoit que : « Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des intérêts, compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque État contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente Convention ». Le tout est alors de savoir si, et dans quelle mesure, ledit paragraphe est en accord ou en contradiction avec l'article 9 s'agissant d'intérêts versés entre personnes associées et en particulier dans des cas visés par des règles applicables à la sous-capitalisation.

Article 23 du Modèle de Convention (pour ce qui concerne plus spécialement les sociétés mères et autres actionnaires importants)

41. Il peut être important, en appliquant l'équivalent dans une convention bilatérale de l'article 23 du Modèle de Convention de l'OCDE, de déterminer si des intérêts qui n'ont pas été admis en déduction et qui pour tout le reste sont peut-être assimilés à des dividendes par le pays de la source doivent être considérés comme des intérêts ou comme des dividendes par le pays de résidence du bénéficiaire. Comme on l'a vu, cela peut être important pour

deux raisons — soit parce que le taux de l'impôt retenu par le pays de la source, impôt qui est imputable, peut varier selon que l'on considère qu'il s'agit d'intérêts ou de dividendes, soit parce que, si l'on estime qu'il s'agit de dividendes, le paiement peut provoquer un allégement au titre du « régime société mère/filiale ». L'article 23 du Modèle de Convention ne donne aucune indication en la matière.

42. L'article 23 du Modèle de Convention ne prévoit aucun allégement particulier au titre des dividendes versés par une filiale à sa société mère. Mais selon les paragraphes 49 à 54 inclus des Commentaires relatifs à cet article, les États contractants sont libres de choisir le moyen par lequel ils entendent accorder cet allégement et bon nombre d'entre eux le font, soit unilatéralement, soit conformément à des conventions bilatérales. L'allégement peut prendre la forme d'une imputation des impôts sous-jacents (crédit indirect) ou celle d'exonération totale du dividende (lorsque, pour les autres dividendes, un crédit aurait été accordé au titre de l'impôt déduit de ce dividende). La première forme est celle qu'utilisent en général les pays appliquant le système d'imputation en cas de double imposition tandis que la seconde le sera par des pays mettant en œuvre à cette fin un système d'exonération. Une troisième forme consiste à assimiler le régime appliqué aux dividendes reçus d'une filiale étrangère à celui auquel sont soumis les dividendes reçus d'une filiale nationale. Dans les pays où les dividendes reçus de filiales nationales sont exonérés d'impôt, cette forme peut en fait ne pas pouvoir se distinguer de la seconde. Ce qui constitue à cet égard un rapport société mère/filiale peut toutefois différer d'un pays à l'autre.

Article 24 du Modèle de Convention (non-discrimination)

43. Une question supplémentaire est de savoir si l'article relatif à la non-discrimination (article 24) peut interdire l'assimilation d'intérêts à une distribution de bénéfices, en application de dispositions sur la sous-capitalisation ou la dissimulation de capital, dans le cas uniquement d'intérêts payés à des non-résidents. Les paragraphes 5 et 6 de l'article 24 peuvent être invoqués sur ce point.

44. Le paragraphe 5 de l'article 24 stipule que : « À moins que les dispositions du paragraphe 1 de l'article 9, du paragraphe 6 de l'article 11 ou du paragraphe 4 de l'article 12 ne soient applicables, les intérêts, redevances et autres dépenses payés par une entreprise d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant sont déductibles, pour la détermination des bénéfices imposables de cette entreprise, dans les mêmes conditions que s'ils avaient été payés à un résident du premier État ». Si l'article 9, paragraphe 1, permet que des intérêts soient assimilés à des dividendes par les règles relatives à la sous-capitalisation, le paragraphe ci-dessus ne semble pas s'y opposer.

45. Le paragraphe 6 de l'article 11 permet aux fins de cet article de limiter dans certains cas les versements d'intérêts au montant qui aurait été versé si les parties à la transaction avaient été indépendantes. (La relation entre cette disposition faisant intervenir le principe de pleine concurrence et la principale disposition concernant ce principe et figurant à l'article 9 est examinée plus loin dans un autre paragraphe de ce rapport.) Le montant d'intérêts excédentaire reste imposable selon la législation de chaque État contractant compte tenu des autres dispositions de la convention. On a fait remarquer qu'une partie sinon la totalité des intérêts considérés comme des dividendes en vertu de dispositions sur la sous-capitalisation pourrait alors continuer à être considérée ainsi en dépit des dispositions de l'alinéa 5 de l'article 24. Le Commentaire relatif à cet alinéa n'apporte, toutefois, pas de précisions complémentaires sur ce point.

46. Le paragraphe 6 de l'article 24 précise : « Les entreprises d'un État contractant dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents de l'autre État contractant, ne sont soumises dans le premier État à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujetties les autres entreprises similaires de cet État ». À première vue, cette disposition pourrait, a-t-on fait remarquer, interdire l'application de règles ayant pour effet de refuser la déduction d'intérêts payés à des actionnaires non résidents de sociétés sous contrôle de non-résidents si les intérêts étaient par ailleurs déductibles par des sociétés non contrôlées par des non-résidents. Le Commentaire relatif à ce paragraphe n'aborde pas ce point.

Article 25 du Modèle de Convention (procédure amiable)

47. Si un pays assimile des intérêts payés à des dividendes et que l'autre pays contractant persiste à considérer la somme versée comme des intérêts, la question se pose de savoir si l'article 25 (procédure amiable entre administrations fiscales) permet de résoudre dans tous les cas les problèmes qui en découlent.

B. *Examen de l'incidence des conventions fiscales*

Article 9 du Modèle de Convention : portée générale

48. Le Comité dans son ensemble a estimé que l'article 9 du Modèle de Convention était applicable à la question de la sous-capitalisation. Il a admis que l'article en lui-même n'établissait pas de manière explicite une nette démarcation entre ce qui était des intérêts et ce qui était une distribution de bénéfices, mais il a reconnu que l'article permettait de déterminer non seulement si le taux des intérêts correspondants était un taux de pleine

concurrence mais encore si ce qui à première vue pouvait être tenu pour un prêt devait être considéré comme une mise à disposition de fonds d'une autre nature (selon que ou dans la mesure où, dans des conditions de pleine concurrence, les fonds auraient été ou non mis à la disposition de l'entreprise sous forme d'un prêt).

49. Ce point de vue s'appuie sur l'argumentation suivante. Aux termes de l'article 9(1), l'administration fiscale d'un État contractant est autorisée à ajuster le bénéfice imposable d'une entreprise de cet État de façon à inclure les bénéfices qu'elle n'a pas réalisés mais qu'elle aurait réalisés dans une situation de pleine concurrence. De ce fait, si l'entreprise n'a pas réalisé de bénéfices parce qu'elle les a versés à une entreprise associée à titre d'intérêts et que ce versement a été déduit lorsqu'il a été incorporé dans les bénéfices indiqués dans la comptabilité, mais, qu'en situation de pleine concurrence, le versement n'aurait pas été déductible, dans ce cas, l'administration fiscale, en réajustant les bénéfices imposables de l'entreprise de façon à y inclure le versement, agirait conformément à l'article 9(1). Par conséquent, dès lors que l'assimilation des intérêts à une distribution de bénéfices, conformément aux règles nationales sur la sous-capitalisation, a pour effet d'incorporer dans les bénéfices d'une entreprise nationale uniquement ceux qu'elle aurait réalisés dans des conditions de pleine concurrence, aucune disposition de l'article 9 n'empêche l'application desdites règles.

L'article 9 a-t-il un caractère limitatif ou indicatif ?

50. Cependant, si l'assimilation des intérêts à des dividendes a pour effet d'aller au-delà et d'inclure dans le bénéfice imposable de la société nationale un montant plus élevé que les bénéfices réalisés dans des conditions de pleine concurrence, la réponse à la question de savoir si l'article 9 peut empêcher l'application des règles correspondantes sur la sous-capitalisation peut dépendre de la portée que l'on donne à l'article 9, selon qu'il est jugé de caractère limitatif ou comme ayant simplement valeur d'exemple. Les avis sur ce point sont assez partagés. Un groupe de pays estime que lorsqu'une disposition analogue à l'article 9 figure dans la convention, seul est interdit l'ajustement des bénéfices de la société résidente au-delà du montant qu'ils auraient atteint dans des conditions de pleine concurrence. Un autre groupe de pays considère que si l'article 9(1) permet cette réintégration à concurrence du montant qu'auraient atteint les bénéfices dans des conditions de pleine concurrence, il ne va pas jusqu'à interdire l'imposition, le cas échéant, d'un montant plus élevé. Un troisième groupe, tout en admettant que cette interdiction ne figure pas dans le texte de l'article 9, n'en estime pas moins que ce dernier doit avoir souvent pour effet d'imposer en fait cette limitation. Ils font remarquer que l'autre État contractant n'est pas obligé d'accepter un redressement qui n'est pas conforme au principe de pleine concurrence et

qu'il est en droit d'inclure, dans sa propre imposition des bénéfices de la société associée située chez lui, la partie des bénéfices redressés dans le pays de la société versante qui dépasse le chiffre des bénéfices qui aurait été atteint dans des conditions de pleine concurrence dans ce pays. Il peut le faire de manière à porter les bénéfices de l'entreprise située chez lui au niveau qu'ils auraient atteint dans des conditions de pleine concurrence, permettant ainsi à la société associée de l'autre pays, dont les bénéfices ont été les premiers redressés, de demander, conformément à l'article 9(2), une diminution correspondante de ses bénéfices pour l'assiette de l'impôt. Le Comité dans son ensemble est tombé d'accord pour estimer qu'en principe, les dispositions visant à réprimer la sous-capitalisation ne devraient pas normalement avoir pour effet de porter le montant des bénéfices imposables de l'entreprise nationale en cause à un niveau supérieur à celui que ces bénéfices auraient dû atteindre dans des conditions de pleine concurrence et que c'est ce principe qui devrait être suivi en appliquant les conventions fiscales, notamment lors de la mise en œuvre de la procédure amiable prévue par les articles correspondant à l'article 25 du Modèle de Convention, et qui devrait aussi être adopté à l'avenir lors de la négociation de conventions bilatérales.

Article 9 : les définitions données dans les articles 10 et Il lui sont-elles applicables ?

51. En vue d'appliquer l'article 9, il peut être nécessaire de savoir si un paiement doit être considéré comme des dividendes ou comme des intérêts. Or, ces deux termes ne sont pas définis à l'article 9. On peut donc se demander s'il ne serait pas approprié d'appliquer les définitions des articles 10 et 11, ce qui entraînerait, par exemple, qu'un paiement répondant clairement à la définition des intérêts donnée à l'article 11(3) devrait être assimilé à des intérêts en vue d'appliquer l'article 9, même si les règles nationales sur la sous-capitalisation l'assimilent à une distribution des bénéfices. Le fait que ces articles définissent expressément « dividendes » comme le terme employé à l'article 10 et « intérêts » comme le terme employé à l'article 11 peut laisser entendre que les définitions données dans ces deux articles ne s'appliquent à aucun autre article du Modèle de Convention. Toutefois, cela n'empêcherait pas certains pays, compte tenu de leur droit interne, d'appliquer ces définitions à d'autres articles si l'interprétation de ces derniers l'exigeait. Dans ces systèmes juridiques, les définitions données aux articles 10 et 11 pourraient même avoir la préférence, car ces deux articles, figurant dans la convention en question, énoncent les définitions qui se rapprochent le plus du contexte étudié. Il importe donc de prendre ces définitions en considération dans les cas de sous-capitalisation chaque fois qu'il est question de l'article 9 ainsi que des articles 10 et 11 eux-mêmes. Toutefois, la question fondamentale qui se pose à propos de l'article 9 n'est pas tant de savoir si un

prétendu paiement d'intérêts était un dividende, mais s'il faisait partie du bénéfice qu'aurait réalisé le payeur dans des conditions de pleine concurrence.

52. Dès lors qu'ils ne seraient pas tenus, en vertu de leurs lois nationales, d'utiliser pour l'application d'autres dispositions de leur convention bilatérale les définitions figurant dans les dispositions qui correspondent aux articles 10 et 11 du Modèle, il semble que les États contractants ne seraient pas obligés d'y faire référence pour décider si un versement (ainsi que la déduction autorisée) pourrait faire l'objet d'un ajustement en application de l'article 9. En fait, il semble probable que les États contractants seraient en mesure d'appliquer les définitions des termes « dividendes » et « intérêts » dans les dispositions correspondantes de leurs lois nationales et par conséquent, si besoin était, les définitions figurant dans leurs réglementations relatives à la sous-capitalisation (on peut se demander si l'article 3(2) pourrait les aider à cet égard : en effet, le terme « intérêts » n'apparaît pas dans l'article 9 du Modèle).

53. Dès lors que la loi de l'un ou l'autre des États contractants considérerait que les définitions figurant dans les articles 10 et 11 devraient permettre de décider si le montant d'une déduction afférente à un tel versement pourrait être ajusté en application de l'article 9, il faudrait peut-être que lesdits États modifient, dans leur convention bilatérale, l'énoncé des dispositions correspondant à l'article 11(3) afin de protéger l'application des règles nationales relatives à la sous-capitalisation, et s'assurer, le cas échéant, que les versements d'intérêts, assimilés à des dividendes aux termes de ces dispositions, soient assimilés à des dividendes au sens des articles 10 et 11 du Modèle et le soient également aux fins d'autres dispositions de la Convention, tels que les articles 9 et 23. C'est peut-être là l'attitude la plus simple et la plus satisfaisante qu'ils puissent adopter dans ces circonstances.

54. En revanche, il n'est pas expressément exigé, dans le Modèle de Convention, que les versements définis comme étant un intérêt soient *ipso facto* déduits lorsqu'on en vient aux bénéfices imposables du payeur. Certes, il est bien stipulé dans le Modèle [article 24(5)] que, dans certaines circonstances, si les intérêts sont déductibles lorsqu'ils sont versés à un résident national, ils doivent l'être également lorsqu'ils sont versés à un résident de l'autre État contractant, mais cela ne résout pas la question de savoir si les intérêts doivent être déductibles dans le premier cas. La réponse à cette question devrait être la même, que les intérêts soient payés à un résident ou à un non-résident. À moins, toutefois, que l'on ne puisse considérer le versement comme une dépense liée à l'acquisition des bénéfices considérés, rien n'oblige à le déduire lorsqu'on en vient aux montants imposables desdits bénéfices. Si en fait le versement n'est pas une dépense liée à l'acquisition des bénéfices, mais une distribution de bénéfices, on peut alors soutenir qu'il peut

être rajouté aux bénéfices imposables de la société versante, nonobstant *a)* le fait qu'il soit défini comme étant un intérêt et *b)* le fait qu'il puisse dès lors être assimilé aux intérêts visés à l'article 11. Dans ce cas, l'application automatique des définitions utilisées dans les articles 10 et 11 aux autres dispositions de la Convention ne devrait pas créer de difficulté dès lors que la législation interne de l'État contractant en matière de sous-capitalisation est conforme à celle de l'article 9 du Modèle.

Article 9 : Principes d'application

55. Les lignes directrices et règles pratiques pouvant aider à appliquer l'article 9 sont abordées plus loin à la section IV.

Articles 10 et 11

56. L'analyse, dans cette optique des termes des définitions des dividendes et des intérêts dans les articles 10 et 11 du Modèle de Convention a suscité les remarques ci-après. Le Comité dans sa majorité a estimé que l'exclusion explicite des revenus provenant de créances de la définition donnée des « dividendes » dans l'article 10(3) interdisait l'assimilation des intérêts à des dividendes en application de dispositions sur la sous-capitalisation, sauf lorsque les versements correspondants pouvaient être considérés comme « les revenus d'autres parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions » par la législation du pays en cause. Il semble qu'il y ait deux interprétations possibles, mais divergentes, de ce membre de phrase. Une interprétation étroite, fondée sur le fait que les intérêts sont définis dans l'article 11(3) comme comprenant les revenus des créances de toute nature, exclurait les revenus découlant d'un lien entre débiteur et créancier ainsi que ceux provenant de toute autre relation financière qui ne constitue pas clairement une participation, en qualité d'associé, à une société. Pour les tenants de cette interprétation, lorsqu'il est question, dans l'article 10(3), « d'autres parts sociales », il s'agit de droits qui ne sont pas eux-mêmes des créances (les droits qui sont des créances ayant déjà été exclus du champ d'application de la définition dès lors qu'il était fait référence à des actions, etc., « à l'exception des créances »). Une interprétation plus large inclurait les revenus provenant de toute relation financière considérée dans la législation du pays comme représentant une part sociale. En fait, l'allusion faite aux revenus découlant d'autres parts sociales n'aurait pas de sens si elle ne concernait que les revenus d'actions ou autres parts sociales déjà visés par ailleurs dans la définition et il semble clair aussi [d'après le paragraphe 15 *d*) du Commentaire de l'article 10, par exemple] que le Modèle de Convention n'a pas été rédigé en vue de faire échec aux dispositions prises par les pays à l'encontre d'arrangements abusifs du genre de ceux auxquels peut donner lieu la sous-capitalisation. Aussi le Comité dans sa majorité a-t-il estimé qu'il

serait approprié dans certains cas de considérer comme des dividendes les versements qui, par application de dispositions nationales contre la sous-capitalisation ou la dissimulation de capital ont été assimilées à des dividendes.

57. Cherchant à déterminer les cas dans lesquels cette assimilation serait appropriée, le Comité s'est appuyé sur la partie du Commentaire relatif à l'article 11 dans laquelle il est dit (voir paragraphe 37 ci-dessus) que les créances assorties d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur sont considérées comme des prêts si, de par son caractère général, le contrat fait clairement apparaître qu'il s'agit d'un prêt à intérêt, mais lorsque la participation aux bénéfices dépend de la fourniture de fonds soumis au hasard des activités commerciales de l'entreprise, l'opération n'a pas le caractère d'un prêt. Le Comité est parvenu à la conclusion que les articles 10 et 11 du Modèle n'interdisaient pas l'assimilation des intérêts à des dividendes prévue par des dispositions internes contre la sous-capitalisation ou la dissimulation de capital dès lors que le bailleur de fonds participait effectivement aux risques encourus par la société.

58. Le fait que le bailleur de fonds partage effectivement les risques encourus par la société emprunteuse devra être normalement établi en tenant compte de toutes les circonstances appropriées. La question ne sera pas nécessairement réglée s'il n'y a pas d'obligation juridique d'acquitter d'autres dettes de la société. Le fait qu'un important bailleur de fonds risque fort de ne pas récupérer les sommes qu'il a prêtées peut dans certaines circonstances signifier, du point de vue économique, qu'il partage effectivement les risques de la société débitrice comme s'il était un actionnaire. Peut-être peut-on dire que le créancier partage effectivement les risques de la société dès lors que l'emprunt dépasse très largement toutes autres contributions de capital à la société débitrice (ou remplace une partie substantielle d'autres fonds absorbés par les pertes) et que les actifs remboursables sont loin de pouvoir les compenser. Cela risque de ne pas être une indication suffisante aux termes des lois de tous les pays — et peut-être faudrait-il, par exemple, montrer que le créancier aurait participé aux bénéfices de la société ou que le remboursement du prêt était subordonné au remboursement d'autres créanciers ou au versement des dividendes ou que le niveau ou le paiement des intérêts était fonction des bénéfices, ou encore qu'il n'y avait pas de clauses prévoyant le remboursement du prêt à une date déterminée. Toutefois, bien d'autres faits peuvent prouver que le créancier partageait effectivement les risques encourus par la société.

59. Étant donné que les revenus d'obligations conférant un droit de participation aux bénéfices figurent dans la définition qui est donnée des intérêts à l'article 11(3), le Comité est convenu aussi que les intérêts de ces obligations ne devaient pas normalement être assimilés à des dividendes et,

en outre, que les intérêts d'obligations convertibles ne devaient pas normalement être considérés comme des dividendes aussi longtemps que les obligations n'étaient pas effectivement converties en actions.

60. Toutefois, pour supprimer tout danger d'ambiguïté ou de chevauchement entre les catégories de revenus visées respectivement par les articles 10 et 11, il a été convenu qu'il fallait bien préciser que le terme « intérêts » employé dans l'article 11 ne recouvrait pas les éléments de revenu visés par l'article 10. Il a été convenu aussi qu'il serait souhaitable de supprimer l'ambiguïté à laquelle peut donner lieu l'article 10(3) et qui peut étayer l'interprétation limitative exposée dans le paragraphe 56 ci-dessus.

Article 9(1) et article 11(6)

61. Le Comité a été d'accord dans son ensemble pour estimer que l'article 9(1) et l'article 11(6) pouvaient l'un et l'autre, le cas échéant, permettre à une administration fiscale d'aligner le taux d'intérêt sur celui qui aurait été payé entre des parties indépendantes et qu'à cet égard les deux dispositions avaient le même effet. En revanche, il a aussi estimé que l'article 11(6) permet seulement un redressement des taux d'intérêt, mais non de modifier la classification du prêt de façon à le transformer en un apport en capital-actions. Pour ce faire, il faudrait substituer d'autres mots à ceux de la phrase « compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés ». (Le paragraphe 6 de l'article 11 exclut du champ d'application de l'article 11 le montant des intérêts qui « compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif » dans des conditions de pleine concurrence. Pour surmonter cette difficulté, dans certaines conventions bilatérales, les États contractants ont, en fait, exclu le montant des intérêts qui « pour quelque raison que ce soit » excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif dans des conditions de pleine concurrence). L'article 11(6) pourrait néanmoins concerner non seulement le bénéficiaire mais encore le payeur des intérêts excédentaires et la déduction de ces derniers, pour peu que la législation du pays de la source le permette, pourrait être refusée, compte tenu des autres dispositions de la Convention.

62. Tel que l'article 11(6) est rédigé dans le Modèle de Convention, il crée une possibilité de conflit avec l'article 9, même si la définition plus précise donnée des intérêts à l'article 11(3) n'est pas considérée comme déterminante aux fins de l'article 9 — le montant des intérêts pourrait en vertu de l'article 9 faire l'objet d'un ajustement mais en vertu de l'article 11, on pourrait encore soutenir que le montant non ajusté devrait être assimilé à des intérêts pour l'impôt retenu à la source, etc.

R (4)

Article 23 du Modèle de Convention (régime société mère/filiale, etc.)

63. Étant donné que l'article 23 du Modèle de Convention n'indique pas si les intérêts assimilés à des dividendes dans le pays de la source en application des dispositions sur la sous-capitalisation doivent aussi l'être dans le pays de résidence du bénéficiaire, le problème en général devra être résolu en fonction des dispositions particulières de la convention bilatérale considérée ou de celles de la législation interne du pays du bénéficiaire.

64. Lorsque, dans une convention bilatérale, un article équivalent à l'article 23 du Modèle de Convention prévoit des allégements, le Comité a admis que, dans le cas où les règles sur la sous-capitalisation en vigueur dans l'autre pays assimilent les intérêts à des dividendes, le pays de résidence du prêteur serait manifestement tenu par la convention d'accorder ces allégements comme s'il s'agissait en fait du paiement d'un dividende (par exemple un crédit au titre de l'impôt retenu à la source au taux applicable à un dividende et, lorsque la convention bilatérale le prévoit, l'allégement prévu par le régime société mère/filiale) si le texte dudit article accorde des allégements en faveur des « dividendes au sens de l'article 10 », voire même des « éléments de revenus soumis au régime prévu par l'article 10 ». Il y serait tenu pour autant que les règles considérées seraient conformes aux dispositions des articles 9, 10 et 11 du Modèle de Convention, dans l'interprétation qui en a été donnée dans les paragraphes précédents du présent rapport (c'est-à-dire si la société prêteuse a partagé effectivement les risques de la société emprunteuse et si les bénéfices, ajustés en conséquence, ne sont pas supérieurs aux bénéfices qui auraient été réalisés dans des conditions de pleine concurrence).

65. Si le texte de l'article en question prévoyait simplement l'octroi des allégements aux « dividendes » sans mentionner l'article 10, et si la convention bilatérale ne contenait pas par ailleurs de définition générale applicable aux dividendes, ce qu'il faudrait entendre à cet effet par « dividendes » dépendrait de la législation interne du pays de résidence du prêteur, laquelle n'accepterait pas nécessairement n'importe quelle définition élargie des « dividendes » prévue par les règles sur la sous-capitalisation du pays de la société versante. Néanmoins, le Comité a estimé que même dans ce cas, le pays du prêteur devrait pouvoir, en recourant s'il le faut à la procédure amiable, accorder les allégements prévus par l'article en question, dans les trois circonstances où il aurait été procédé à des ajustements en application des règles sur la sous-capitalisation, à savoir :

a) Lorsque les intérêts ont été assimilés à des dividendes dans le pays de la source du fait de l'application de l'article 9 — dans ce cas le pays de résidence du bénéficiaire serait alors tenu en vertu de l'article 9(2) de procéder à un ajustement correspondant, s'il a estimé justifiée

l'assimilation initiale du versement à des dividendes, et il serait conforme à l'esprit de cette obligation qu'il accepte ladite assimilation aux fins de son propre impôt. Logiquement cette règle devrait aussi s'appliquer aux versements considérés par le pays de la source en vertu de l'article 11(6) comme n'étant pas des intérêts (parce que jugés excessifs) et donc assimilés à des dividendes.

b) Lorsque le pays de résidence du prêteur a appliqué des dispositions analogues sur la sous-capitalisation et que, placé dans une situation inverse, il assimilerait le versement à des dividendes, c'est-à-dire si le versement était effectué par une société établie sur son territoire à un actionnaire se trouvant dans l'autre État contractant.

c) Dans tous les autres cas lorsque le pays de résidence du prêteur a admis le bien-fondé de l'assimilation.

Article 24 du Modèle de Convention (non-discrimination)

66. *a)* Le Comité a estimé que si des intérêts sont assimilés à des dividendes en vertu de règles sur la sous-capitalisation conformes à l'article 9(1) ou à l'article 11(6), l'article 24(5) ne s'oppose pas à cette assimilation. En revanche, si l'assimilation n'est pas conforme à ces articles et qu'en même temps les règles sur la sous-capitalisation ne s'appliquent qu'au créancier non-résident, l'article 24(5) empêche une telle assimilation ;

b) Pour ce qui est de l'article 24(6), de l'avis du Comité, ce paragraphe est applicable à la sous-capitalisation, mais il est libellé en termes très généraux et vise d'une façon générale à empêcher le « protectionnisme fiscal » — c'est-à-dire l'application de mesures fiscales décourageant les investissements étrangers. Il n'a pas été conçu pour traiter des mesures adoptées en vue d'empêcher le transfert de bénéfices sous le couvert d'intérêts. De caractère très général, il doit céder le pas aux dispositions plus spécifiques figurant dans la Convention. Ainsi, l'article 24(5) [qui renvoie à l'article 9(1) et à l'article 11(6)] l'emporte sur lui pour ce qui est de la déduction des intérêts ;

c) Le Comité a noté que, nonobstant les dispositions de l'article 24 du Modèle de Convention, la France, dans ce contexte, s'est réservé la possibilité d'appliquer les dispositions de sa législation interne concernant la déduction des intérêts payés par une société française à une société mère étrangère.

R (4)

Article 25 du Modèle de Convention (procédure amiable)

67. Le Comité a reconnu que l'article 25 permettait de régler les difficultés soulevées par l'application de mesures contre la sous-capitalisation ou la dissimulation de capital qui entraînaient une imposition contraire à la lettre ou à l'esprit de la Convention et en particulier une double imposition, juridique ou économique, qui ne saurait être réglée autrement.

68. Il faut cependant faire la distinction entre les trois catégories de cas traités dans l'article 25 qui stipule, en bref, ce qui suit :

i) les paragraphes 1 et 2 prévoient, par voie d'accord amiable entre les administrations fiscales compétentes des États contractants, la suppression d'une imposition qui n'est pas conforme aux clauses de la Convention, telle que la double imposition qui pourrait résulter des différentes manières dont les deux États contractants interprètent la Convention dans des cas précis ;

ii) le paragraphe 3 de l'article, dans sa première phrase, prévoit le règlement par voie d'accord amiable des problèmes ou des incertitudes résultant de l'interprétation ou de l'application de la Convention ;

iii) le paragraphe 3, dans sa deuxième phrase, autorise les autorités compétentes à se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention.

69. Le Comité a estimé que :

a) en ce qui concerne la première catégorie — les impositions individuelles — le texte de l'article 25 permettait de procéder par voie d'accord amiable aux ajustements nécessaires pour éliminer une double imposition non conforme à la Convention de la même façon lorsque des règles sur la sous-capitalisation sont en cause que dans d'autres cas, à condition que l'ajustement en cause s'appuie sur une disposition fondamentale de la Convention, par exemple, l'application de l'article 9, de l'article 11(6), de l'article 23, ou de l'article 24(5) du Modèle de Convention ;

b) en ce qui concerne la seconde catégorie — les problèmes généraux d'interprétation ou d'application de la Convention — l'article 25 permettait aux autorités compétentes d'essayer de régler par voie d'accord amiable, par exemple, la question générale de savoir si des intérêts assimilés à des dividendes en vertu des règles sur la sous-capitalisation dans le pays de la source pouvaient donner droit au bénéfice des allégements au titre du régime société mère/filiale accordé par l'autre État (l'État de résidence du bénéficiaire) lorsque

ces allégements ont été prévus par la convention bilatérale concernée ;

c) quant à la troisième catégorie d'allégements autorisés par l'article 25, (allégements dans des cas de double imposition non prévus par la Convention), les autorités compétentes n'auraient toute faculté pour résoudre les problèmes découlant de l'application des règles sur la sous-capitalisation que dans les États dont le droit interne (c'est-à-dire une législation spécifique, les règles constitutionnelles ou les principes généraux du droit) les habilite à remédier à une double imposition qui n'est pas expressément prévue par les conventions fiscales.

IV. APPLICATION PRATIQUE DU PRINCIPE DE PLEINE CONCURRENCE À LA SOUS-CAPITALISATION

70. Il ressort clairement de ce qui vient d'être dit à la section III que lorsque des règles sur la sous-capitalisation ont des répercussions internationales, il importe que leur application soit conforme au principe de pleine concurrence tel qu'il est défini à l'article 9(1) du Modèle de Convention. Les paragraphes qui suivent ont donc pour objet d'examiner l'application pratique de ce principe en pareil cas. Néanmoins, on admet qu'il est difficile de donner à ce sujet des indications précises pour la rédaction d'une législation nationale. On espère, cependant, que les commentaires qui suivent se révéleront d'une certaine utilité.

71. La question a été brièvement évoquée dans le rapport de 1979 intitulé « Prix de transfert et entreprises multinationales » (paragraphes 183 à 191 inclus), (dénommé par la suite « le rapport de 1979 »), et il est tout indiqué de se reporter aujourd'hui à ce qui était dit alors. Le rapport de 1979 laissait entendre que la sous-capitalisation pouvait poser des problèmes aux administrations fiscales et décrivait les différentes solutions adoptées par certains pays membres pour essayer de les régler. Il soulignait que l'application de règles différentes selon les pays faisait que la même opération financière pouvait très bien être considérée comme un prêt par un pays et comme un apport en capital par un autre, et d'ajouter que cette situation était peu satisfaisante et qu'il serait souhaitable d'y remédier. Le rapport demandait si, avec le temps, les pays membres ne pourraient pas s'acheminer vers des solutions qui permettraient précisément de remédier à cette situation en harmonisant effectivement leurs législations nationales dans ce domaine, mais il se contentait de faire des recommandations très discrètes

sur la manière d'y parvenir. Ces recommandations figurent au paragraphe 191 qu'il est bon de citer en entier ici. Il est libellé comme suit :

> « 191. Il est généralement recommandé d'adopter une solution souple dans laquelle seraient prises en considération les conditions propres à chaque cas, tout en étant conscient qu'une telle méthode exigerait suffisamment de personnel qualifié pour se livrer à une analyse quelque peu élaborée et que, si les cas se multipliaient, cela pourrait poser des problèmes à certaines administrations. Une règle rigide basée sur le rapport entre les fonds d'emprunt et les fonds propres ne permettrait pas de résoudre de façon appropriée les problèmes que pose la détermination de la nature d'une transaction financière. Les pratiques de financement varient par trop d'un pays à l'autre, et à l'intérieur d'un même pays, selon les différentes catégories d'entreprises. Aussi la plupart des pays dont les pratiques sont décrites dans les paragraphes précédents se réfèrent-ils à un certain nombre de facteurs significatifs pour distinguer un prêt d'un apport en capital. De même, une règle fondée sur le fait que le propriétaire des actions est un non-résident ne serait pas non plus susceptible de recueillir l'adhésion générale. »

72. Comme on l'a déjà observé, le principe de pleine concurrence permet de décider si ce qui paraît être *a priori* un versement d'intérêts résulte d'un prêt ou d'un apport en capital, car si les bénéfices imposés sont supérieurs aux bénéfices qui auraient été réalisés sur l'opération dans des conditions de pleine concurrence, il risque d'en résulter une double imposition économique. L'article 9(2) ou un article similaire pourrait alors être invoqué pour obtenir que l'impôt prélevé dans le premier pays soit ramené au niveau de celui qui y aurait été prélevé sur des bénéfices réalisés dans des conditions de pleine concurrence. D'une manière plus générale, le Comité est d'avis qu'en tout état de cause, dans les cas où il n'y a ni fraude ni arrangement abusif pour échapper à l'impôt, il serait contraire à l'esprit de l'article 9 de ne pas adopter le principe de pleine concurrence énoncé dans cet article pour répondre à la question de savoir si, à première vue, un versement d'intérêts résulte d'un prêt ou d'un apport en capital.

73. Cependant, il peut arriver que l'article 9 ne s'applique pas à proprement parler. Si le prêt qui est assimilé à un apport en capital est un prêt entre personnes manifestement indépendantes, et que l'article 9 par conséquent n'est pas applicable, comme cela peut très bien être le cas pour peu que les mesures de sous-capitalisation visent les arrangements abusifs destinés à masquer le fait que les véritables parties à la transaction sont des entreprises associées, il est fort peu probable que l'administration fiscale de l'entreprise versante puisse procéder à un redressement et, à supposer qu'elle le puisse, qu'elle soit tenue de faire un effort particulier pour remédier à la double imposition entraînée par l'application de mesures de cet ordre.

74. Lorsque l'article 9 s'applique vraiment, c'est-à-dire, d'une façon générale, lorsque l'opération en cause est une opération entre personnes associées, il y a lieu de voir dans quelle mesure les différentes méthodes permettant de déterminer si un versement doit être considéré aux fins de l'impôt comme un versement d'intérêts ou comme un versement de dividendes, sont conciliables avec l'article. Comme il a été déjà indiqué, ces méthodes se rattachent en général à l'une ou l'autre des deux grandes méthodes.

75. La première grande méthode dépend dans une large mesure des faits et circonstances propres à chaque cas. L'administration devrait s'efforcer de savoir quelle est en bonne logique, et d'après ce que l'on sait de l'activité de l'entreprise, la nature réelle du versement. Bon nombre d'éléments seraient alors à prendre en compte, notamment les faits montrant ce qui se passe ou ce qui devrait logiquement se passer entre des parties indépendantes. Ainsi, le fait que le rapport entre les fonds d'emprunts et les fonds propres ait été élevé, avant ou après le prêt, que le prêt ait été destiné à couvrir des besoins de financement à long terme, que son montant ait été calculé proportionnellement au nombre des actionnaires existants ou que seuls ces derniers aient pu y contribuer, qu'il ait été contracté pour améliorer la situation financière de l'entreprise à la suite de lourdes pertes, que le versement des intérêts dépende des résultats de la société que le prêt soit convertible à un moment donné en actions de la société, ou que les intérêts versés dépassent le taux de rendement normal sur le marché de l'argent prêté, sont autant d'éléments parmi d'autres qui pourraient être pris en considération. Autres éléments intéressants : l'assujettissement aux droits d'autres créanciers du versement d'intérêts au titre du prêt ou du remboursement de la somme prêtée ou encore l'absence de dispositions précises prévoyant le remboursement du prêt à une date fixée ou l'existence de dispositions subordonnant le remboursement au montant des bénéfices ou à leur échelonnement. L'existence de l'un ou l'autre de ces facteurs n'est pas nécessairement en soi une preuve irréfragable bien que cela puisse être un indice important d'une dissimulation de capital, mais la présence de plusieurs de ces facteurs constituerait une indication et bien entendu, plus ces facteurs seraient nombreux, plus les indices seraient déterminants.

76. Lorsqu'on examine ces facteurs, on peut se demander si une personne indépendante aurait contribué sous forme de prêt à un pourcentage aussi important du capital de la société. Dans certains cas, on pourrait peut-être montrer qu'aucune personne indépendante ne saurait se satisfaire de l'intérêt fixe envisagé dans l'opération en cause, compte tenu des risques encourus et des bénéfices éventuels de la société, mais qu'elle subordonnerait son prêt à la possibilité d'obtenir une part des bénéfices. Ou encore, on pourrait démontrer que compte tenu de la situation économique médiocre de

l'entreprise, aucune personne indépendante ne lui aurait accordé de prêt. En fait, il est peut-être nécessaire d'adopter une méthode comparable à celle qu'utiliserait un banquier et se demander si, étant donné la situation économique et financière de l'emprunteur, une banque indépendante lui aurait consenti un prêt dans les conditions sur lesquelles les parties sont tombées d'accord. Mais il n'est peut-être pas entièrement satisfaisant de se fier totalement à cette méthode car il peut arriver qu'une société mère apprécie mieux les bénéfices potentiels que peuvent réaliser ses propres filiales que ne le ferait un banquier examinant l'affaire de l'extérieur ; il serait raisonnable d'admettre (si tel était le cas) qu'une personne indépendante, aussi pleinement informée que le serait la société mère, puisse accorder un prêt dans un cas où un banquier hésiterait à le faire. Lorsqu'il s'agit de fournir des capitaux supplémentaires au moyen d'un prêt, il est peut-être utile de se demander — là encore en examinant la situation économique de la filiale avec l'œil d'un banquier — si dans les circonstances en cause, une personne indépendante pourrait accorder un prêt afin de protéger son premier investissement ou, au contraire, déciderait d'arrêter ses pertes.

77. Il existe un très grand nombre d'éléments d'information concernant les diverses formes de financement utilisées en pratique sur le marché pour des situations déterminées. Cependant, il est parfois très difficile de savoir à quel ajustement il convient de procéder, dans un cas particulier d'arrangement financier entre entreprises associées, pour que celui-ci corresponde, aux fins de l'impôt, à celui qu'auraient passé entre elles deux entreprises indépendantes, dans les mêmes circonstances. En effet, une large gamme de formes de financement peut se trouver sur le marché et répondre aux besoins du cas d'espèce, ceci dépendant dans une certaine mesure des conditions du marché. Néanmoins, on pourra peut-être trouver des indications suffisamment générales sur le rapport entre capitaux propres et capitaux empruntés appliqué sur le marché pour pouvoir détecter les cas dans lesquels le rapport utilisé s'écarte de la normale.

78. Bien entendu, une telle méthode repose pour beaucoup sur l'appréciation de l'administration fiscale et, en dernier ressort, sur celle des tribunaux qui se prononcent sur les décisions des administrations fiscales. Néanmoins, les solutions fondées sur l'examen des faits et circonstances propres à chaque cas sont à l'évidence compatibles avec le principe de pleine concurrence — c'est là l'avis du Comité — dans la mesure où elles s'appuient sur des opérations entre des personnes indépendantes et où elles utilisent ces preuves de façon logique.

79. Une autre solution consiste à assimiler à des distributions de bénéfices ce qui est apparemment un versement d'intérêts lorsque le ratio fonds d'emprunt/fonds propres de la société versante est supérieur à un ratio déterminé. Celui-ci est, dans une certaine mesure, forcément arbitraire même

s'il peut être fixé par référence à la situation que l'on trouve couramment sur les marchés. Cependant, lorsqu'un tel ratio n'est utilisé que comme une « règle de sauvegarde » laissant à la société en cause la possibilité de démontrer que le rapport entre ses fonds d'emprunt et ses fonds propres est un rapport conforme à celui de la pleine concurrence (peut-être en prouvant, par exemple, qu'il correspond au ratio qu'appliquent les sociétés indépendantes exerçant le même genre d'activités dans le même pays), ce moyen pourrait dans ce cas aussi être considéré comme compatible avec le principe de pleine concurrence. Mais il faut bien préciser que cette solution impose néanmoins à certains contribuables la charge d'une preuve qui peut être très lourde. Il importe donc que tout ratio utilisé comme règle de sauvegarde par une autorité fiscale permette un ratio fonds d'emprunt/fonds propres aussi élevé que possible, ou soit par ailleurs suffisamment souple pour réduire au maximum le nombre de contribuables tenus d'utiliser cette solution. Si en revanche, le ratio fixe retenu par les administrations fiscales ne permet pas cette solution, la majorité des pays estiment que les résultats seront sans aucun doute incompatibles avec le principe de pleine concurrence. Plus le ratio fonds d'emprunt/fonds propres autorisé par cette règle est faible, plus rigides seront les modalités d'application et plus grands les risques d'aboutir à un résultat à la fois incompatible avec le principe de pleine concurrence et désavantageux pour le contribuable. En outre, plus le ratio sera faible, plus grand sera le risque de double imposition économique et la possibilité que l'administration fiscale du pays du prêteur accepte difficilement le résultat et consente un allégement satisfaisant de la double imposition. De même, plus le ratio sera élevé, plus les risques seront grands d'aboutir à un résultat qui avantage indûment le contribuable.

80. Lorsqu'on a affaire à des arrangements abusifs et que l'on a recours à des dispositions générales contre l'évasion et la fraude fiscales (dispositions en matière d'abus de droit ou donnant la primauté au fond sur la forme) pour assimiler des intérêts à une distribution de bénéfices, il y a lieu de voir si la législation fiscale exige ou non de l'administration de s'assurer que l'imposition découlant de l'application de ces mesures est conforme au principe de pleine concurrence, mais le Comité ne fait aucun commentaire sur ce point.

81. Les paragraphes précédents traitent des questions relatives à l'imposition des revenus et des bénéfices. Le Comité estime que si, pour l'administration de ces impôts, et conformément au principe de pleine concurrence, un prêt est en fait assimilé à un apport de fonds propres, il pourrait *a priori* l'être aussi aux fins de l'imposition du capital de la société.

R (4)

V. CONCLUSIONS ET SUGGESTIONS

A. *Généralités*

82. Les conclusions du paragraphe 191 du rapport de 1979 correspondent encore aux vues du Comité. Ce dernier recommandait alors une manière générale d'adopter des méthodes souples pour déterminer si ce qui à première vue est un versement d'intérêts doit, pour l'impôt, être considéré comme tel ou comme une distribution de bénéfices et se prononçait contre l'application de ratios rigides fonds d'emprunt/fonds propres, ou encore de règles fondées sur le fait que l'actionnaire qui recevait ces intérêts était un non-résident, mais il laissait essentiellement le soin à chaque pays Membre de concevoir et d'appliquer toutes les règles qui lui semblent appropriées en la matière. En cela, le paragraphe 191 reflétait l'absence de tout véritable consensus international sur la manière de traiter les problèmes posés par la sous-capitalisation.

B. *Résumé des conclusions concernant l'application et l'interprétation des conventions fiscales*

83. Néanmoins, le Comité est maintenant parvenu à des conclusions sur un certain nombre de points concernant les rapports entre les conventions fiscales et les règles nationales sur la sous-capitalisation. Ces conclusions sont résumées ci-après.

84. Pour ce qui est de l'*article 9 du Modèle de Convention*, le Comité estime que :

a) cet article est applicable lorsque les pays appliquent leurs propres règles nationales sur la sous-capitalisation (voir paragraphe 48) ;

b) non seulement il est applicable pour l'ajustement du taux d'intérêt, mais aussi, dans les cas appropriés, pour déterminer si ce qui est présenté comme un prêt ne devrait pas être considéré comme un apport en capital (voir aussi paragraphe 48) ;

c) cet article n'empêche pas d'appliquer les règles nationales sur la sous-capitalisation dans la mesure (mais seulement dans la mesure) où elles ont pour effet d'incorporer dans les bénéfices de l'emprunteur un montant correspondant à ceux qu'il aurait réalisés dans une situation de pleine concurrence (voir paragraphe 49).

85. Pour ce qui est des *articles 10 et 11 du Modèle de Convention*, le Comité émet l'avis suivant :

a) L'article 10 ne vise pas seulement les dividendes proprement dits, mais aussi les intérêts d'emprunts, dans la mesure où le prêteur partage effectivement les risques encourus par la société. Les articles 10 et 11 n'empêchent pas d'assimiler cette sorte d'intérêts à

des dividendes en application des règles internes du pays de l'emprunteur sur la sous-capitalisation (voir paragraphe 57).

b) *i)* Étant donné la définition que l'article 11(3) donne des intérêts, ceux qui proviennent d'obligations assorties d'un droit de participation aux bénéfices ne devraient pas normalement être considérés comme des dividendes,

ii) les intérêts provenant d'obligations convertibles ne devraient pas normalement être considérés comme des dividendes tant que les obligations n'ont pas été effectivement converties en actions,

iii) l'article 11(6) permet de rectifier le montant des intérêts, mais non d'assimiler le prêt dont ils proviennent à un apport en capital (voir paragraphe 59).

c) Il est souhaitable de supprimer tout risque éventuel d'ambiguïté ou de chevauchement entre les catégories de revenus visées respectivement par les articles 10 et 11 (voir paragraphe 60).

86. Pour ce qui est de *l'article 23 du Modèle de Convention* et de certaines adjonctions à cet article qui figurent dans nombre de conventions bilatérales, le Comité estime que :

a) lorsque par application de ses règles internes sur la sous-capitalisation, le pays de l'emprunteur a assimilé un versement d'intérêts à une distribution de bénéfices, le pays du prêteur serait, dans certaines circonstances, manifestement tenu par certaines conventions bilatérales en raison du jeu combiné de dispositions correspondant de manière générale à celles des articles 10 et 23 du Modèle de Convention, d'accorder un allégement pour éviter une double imposition juridique ou économique des intérêts, comme si en fait il s'agissait de dividendes (par exemple, l'imputation de l'impôt retenu à la source au taux applicable aux dividendes et, éventuellement, application du régime société mère/filiale) (voir paragraphe 64) ;

b) dans d'autres cas aussi (voir paragraphe 65), le pays du prêteur serait tenu d'accorder un allégement pour éviter une double imposition juridique ou économique des intérêts, comme si ceux-ci étaient en fait des dividendes, au besoin en recourant à la procédure d'accord amiable, dans les trois cas suivants :

i) lorsque, par application de règles conformes aux dispositions de l'article 9(l) ou de l'article 11(6), les intérêts ont été assimilés dans l'État de la source à des dividendes ou à une distribution de bénéfices et que le bien-fondé de cette assimilation a été reconnu

par l'État des créanciers de sorte que ce dernier est tenu d'appliquer un ajustement corrélatif conformément à l'article 9(2),

ii) lorsque le pays de résidence du prêteur, dont la législation comporte aussi des règles sur la sous-capitalisation, appliquerait celles-ci (c'est-à-dire, assimilerait le versement à un dividende) dans une situation inverse (c'est-à-dire, en cas de paiement fait dans les mêmes circonstances par une société établie sur son territoire à un résident de l'autre État contractant),

iii) dans tous les autres cas où le pays de résidence du prêteur admet le bien-fondé de l'ajustement auquel a procédé le pays de résidence de la société emprunteuse.

87. *a)* Pour ce qui est de *l'article 24(5) du Modèle de Convention,* le Comité a conclu que les termes de cette disposition n'interdisent pas au pays de l'emprunteur d'assimiler les intérêts à des dividendes par application de règles sur la sous-capitalisation qui sont compatibles avec l'article 9(l) ou l'article 11(6). Toutefois, si cette assimilation résulte de règles qui ne sont pas compatibles avec lesdits articles, et qui ne s'appliquent qu'à des prêteurs non résidents (et non à des prêteurs résidents), l'assimilation est alors interdite par l'article 24(5) [voir paragraphe 66*a)*].

b) Pour ce qui est de *l'article 24(6)* du *Modèle de Convention,* le Comité a conclu que cette disposition, bien qu'applicable en principe, est rédigée en termes très généraux, de sorte qu'elle ne doit avoir qu'un rôle secondaire par rapport aux clauses plus particulières que comporterait la Convention, et qu'en particulier l'article 24(5) devrait l'emporter sur elle pour ce qui est de la déduction des intérêts [voir paragraphe 66*b)*].

c) S'agissant des règles de la sous-capitalisation, la France formule une réserve générale relative aux conséquences de l'article 24 [voir paragraphe 66*c)*].

88. Quant à *l'article 25 du Modèle de Convention,* le Comité (voir paragraphe 69) a conclu que :

a) les paragraphes (1) et (2) de l'article 25 permettent de procéder, dans des cas particuliers, à des ajustements par voie d'accord amiable en vue d'éliminer une double imposition qui n'est pas conforme à la Convention, aussi bien lorsqu'il s'agit de l'application des règles sur la sous-capitalisation que dans d'autres catégories de cas, à condition que l'ajustement soit fondé sur des clauses de la convention correspondant par exemple à l'article 9, à l'article 11(6), à l'article 23, ou à l'article 24(5) du Modèle ;

b) dans la mesure où le paragraphe (3) de l'article 25 offre la possibilité, de manière générale, de remédier aux difficultés et aux doutes que soulèvent l'interprétation ou l'application de la Convention, il permet aux États contractants de déterminer par voie d'accord amiable si, et dans quelles conditions, des intérêts peuvent être assimilés à des dividendes par application des règles du pays de l'emprunteur sur la sous-capitalisation et bénéficier d'un allégement du titre de la double imposition dans le pays de résidence du prêteur dans les mêmes conditions que des dividendes (par exemple, un allégement accordé au titre du régime société mère/filiale lorsque cet allégement est prévu par la convention bilatérale applicable) ;

c) dans certains cas, l'article 25, qui peut offrir aux autorités compétentes de certains États la possibilité de remédier aux problèmes posés en cas de double imposition non prévue par la Convention, permettra aussi d'apporter une solution aux problèmes résultant de l'application des règles sur la sous-capitalisation.

C. Observations finales

89. Le Comité souligne que l'application des règles relatives à la sous-capitalisation ne devrait pas normalement avoir pour effet de porter le montant des bénéfices imposables d'une entreprise nationale à un niveau supérieur à celui des bénéfices qu'elle aurait réalisés dans une situation de pleine concurrence ; il fait observer que c'est ce principe qui devrait inspirer l'application des conventions fiscales, par exemple pour la mise en œuvre de la procédure amiable prévue par un article équivalent à l'article 25 du Modèle de Convention, et que c'est aussi à ce principe qu'il faudrait à l'avenir se référer dans la négociation de conventions bilatérales, de même qu'il devrait en être tenu compte en cas de révision éventuelle du Modèle de Convention. Il faut noter, cependant, que l'Allemagne a fait certaines réserves sur la façon dont le principe de « pleine concurrence » est utilisé dans le rapport (voir note 2).

90. Le Comité demande instamment que les règles nationales sur la sous-capitalisation comportent suffisamment de souplesse pour permettre, dans les circonstances appropriées, d'alléger une double imposition qu'elles auraient entraînée. En outre, au cas où une double imposition résulterait d'une divergence de vues entre les autorités fiscales des deux pays quant à la nature *a priori* d'un versement d'intérêts, ou à l'incidence des règles sur la sous-capitalisation les autorités fiscales en cause devraient s'efforcer de résoudre le litige dans le cadre de la procédure amiable que prévoit leur convention fiscale bilatérale.

R (4)

91. Le Comité suggère aussi que les pays membres de l'OCDE tiennent compte des considérations exposées dans le rapport ci-dessus lorsqu'ils appliquent les conventions fiscales bilatérales en vigueur ou en négocient de nouvelles.

Notes et référence

1. Ainsi, au Royaume-Uni, certaines sociétés en quête de nouveaux capitaux jugeaient avantageux, jusqu'à une date récente, d'emprunter à des banques selon des modalités telles qu'en vertu de la législation nationale, l'intérêt était, du point de vue fiscal, assimilé à une distribution de bénéfices. Le procédé consistait à donner à la banque prêteuse un droit à une petite participation aux bénéfices de la société. Les sociétés avaient tendance à recourir à ce type d'arrangement car elles ne pensaient guère pouvoir tirer un bénéfice d'une déduction au titre des intérêts pendant quelques années à venir et étaient disposées à accepter une offre de taux d'intérêt sensiblement réduit en échange d'un avantage consenti aux banques. Les sociétés avaient peu de chances de réaliser des bénéfices imposables pendant plusieurs années car, outre les déductions éventuelles au titre des intérêts versés, elles reportaient sur les exercices postérieurs des pertes importantes ou des dégrèvements massifs au titre d'investissements, ou de gros abattements au titre des majorations subies par les prix des nouvelles actions du fait de l'inflation. Pour les banques, il était plus avantageux de participer aux distributions de bénéfices que de percevoir des intérêts ; en effet, elles pouvaient utiliser l'ACT (précompte sur l'impôt sur les dividendes payé par la société) versé au titre des « distributions » plutôt que l'ACT qu'elles auraient dû verser lors des distributions à leurs propres actionnaires et pouvaient en fait répercuter directement les distributions sur leurs propres actionnaires sans les inclure d'abord dans le total de leurs bénéfices imposables. De ce fait, les banques ne versaient aucun impôt au titre de la rémunération qu'elles obtenaient pour avoir accordé les prêts et, par voie de conséquence, pouvaient les consentir à un taux d'intérêt inférieur à celui qu'elles auraient, sans cela, pu être amenées à percevoir. Pour les sociétés, l'avantage immédiat d'un taux d'intérêt brut moins élevé compensait l'avantage, différé plus ou moins indéfiniment, d'un allégement fiscal éventuel pour un montant brut plus important même s'il pouvait en résulter une dépense nette moins élevée.

2. La République Fédérale d'Allemagne accueille le rapport comme une très importante contribution à la compréhension des problèmes de sous-capitalisation, mais elle ne peut l'accepter qu'en y apportant une réserve générale portant essentiellement sur la façon dont le rapport applique le « principe de pleine concurrence ». Dans ce contexte, la République Fédérale d'Allemagne

   — Prend note que le rapport se fonde plus sur la notion d'un « bénéfice de pleine concurrence » que sur la notion (généralement admise) de « prix de pleine concurrence » ;

   — Souligne que le consensus sur l'application réelle du « principe de pleine concurrence » est extrêmement vague et précaire ;

   — Regrette que le rapport puisse conduire à réduire la protection contre la discrimination stipulée à l'article 25 du Modèle de l'OCDE, à savoir lorsque les règles de sous-capitalisation d'un État ne sont justifiées que par la demande d'une seule des parties de respecter le « principe de pleine concurrence ».

La République Fédérale d'Allemagne, en outre, réserve sa position quant à l'interprétation faite par le rapport concernant la définition des dividendes. Elle est cependant prête, dans le cadre d'accords amiables, à coopérer dans l'esprit du rapport de façon à éviter les doubles impositions.

Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés écran

(adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986)

Table des matières

I. Exposé du problème . . . . . R(5)-2
A. Les « sociétés écran » . . . . . R(5)-2
B. Considérations générales . . . . . R(5)-2
C. Terminologie . . . . . R(5)-4

II. Fonctions et utilisations d'une « société écran » . . . . . R(5)-4
A. La mise à l'abri des revenus . . . . . R(5)-4
B. Différents types de sociétés écran . . . . . R(5)-6

III. Mesures défensives prévues par les législations nationales . . . . . R(5)-8
Remarques préliminaires . . . . . R(5)-8
A. Mesures générales de contrôle . . . . . R(5)-8
B. Dispositions accordant la primauté du fond sur la forme . . . R(5)-9
C. Dispositions législatives de type « Sous-section F » . . . . . R(5)-10

IV. Incidences d'une convention conclue entre le pays de résidence du contribuable et le pays de la société écran . . . . . R(5)-12
A. Incidences sur les mesures générales de contrôle . . . . . R(5)-12
B. Incidences sur les dispositions donnant la primauté du fond sur la forme . . . . . R(5)-14
C. Incidences sur les dispositions défensives . . . . . R(5)-17

V. Incidences d'une convention conclue avec un pays tiers . . . . . R(5)-21
A. Revenus provenant d'un pays tiers : approches principales . R(5)-21
B. Revenus provenant d'un pays tiers : conclusions et recommandations . . . . . R(5)-24
C. Relations avec des pays autres que le pays de la source . . . . R(5)-26

VI. Questions soulevées par la dissimulation au second degré . . . . . R(5)-28
1. Réinvestissement dans un autre pays que le pays de résidence . . . . . R(5)-29
2. Réinvestissement sous forme de prêt à la société actionnaire . R(5)-29
3. « Rapatriement » sous forme de dividendes ou d'autres revenus exonérés . . . . . R(5)-30
4. Transformation des revenus en plus-values (gains en capital) . R(5)-32
5. Remarques finales . . . . . R(5)-32

VII. Lutte contre l'évasion fiscale et protection du contribuable . . . . . R(5)-33

VIII. Remarques finales . . . . . R(5)-36

ANNEXE I. Mesures défensives : aperçu général . . . . . R(5)-39

I. EXPOSÉ DU PROBLÈME

R (5)

A. *Les « sociétés écran »*

1. Depuis de nombreuses années, les contribuables ont recours de manière croissante à ce que l'on appelle des « sociétés écran » (*base companies*). Ces sociétés, le plus souvent établies dans des zones à faible imposition, sont utilisées dans le but d'y mettre à l'abri des revenus et de réduire ainsi les impôts dus dans le pays du domicile du contribuable. L'objet du présent rapport est d'examiner la manière dont ces avantages fiscaux sont obtenus, les mesures adoptées dans différents pays pour lutter contre ces pratiques et préserver l'équité et la neutralité de leurs systèmes fiscaux, ainsi que les conséquences de ces mesures au niveau international, plus particulièrement au regard des conventions préventives de la double imposition. La question des « sociétés écran » doit évidemment être envisagée dans le cadre plus général du système fiscal du pays concerné. Ainsi, comme on l'a vu dans l'introduction à ce volume (paragraphes 13 et suivants), la notion de « neutralité » peut avoir une signification différente, selon que les revenus considérés se voient appliquer par le pays de résidence une méthode d'imputation ou une méthode d'exemption.

2. Des possibilités d'évasion fiscale internationale sont parfois ouvertes par certaines particularités des législations fiscales nationales. Or, il arrive que les conventions de double imposition — dont les aspects positifs sont par ailleurs reconnus — aient pour effet secondaire d'élargir ces possibilités. Les mêmes conséquences fiscales peuvent donc, dans certaines circonstances, résulter de certains aspects des législations internes et, dans d'autres circonstances, être le résultat des conventions fiscales. De même, les mesures défensives à la disposition des États pour lutter contre certaines pratiques relèveront, suivants le cas, de la législation interne ou des conventions de double imposition.

B. *Considérations générales*

3. La définition du cadre de référence du présent rapport appelle trois remarques.

1. *Relation avec d'autres questions*

4. L'objet principal du présent rapport est celui de la compatibilité des dispositions internes prises par certains pays avec le système de relations fiscales existant au niveau international, et leurs conséquences sur ce système. À cet égard, le Modèle de Convention de l'OCDE, qui établit certains critères acceptés au plan international, constitue la référence. Il convient en outre de situer le présent rapport dans le cadre plus général des travaux de

l'OCDE sur l'usage incorrect des conventions fiscales ; un rapport traitant plus particulièrement des « sociétés relais » constitue le troisième rapport de cette publication. Alors que la notion de « sociétés relais » est axée sur les avantages fiscaux obtenus dans le pays de la source des revenus dissimulés, les « sociétés écran » ont pour objet la minoration de l'impôt dans le pays du domicile (« pays de résidence ») de la personne actionnaire qui contrôle la société écran. Il arrive fréquemment que la même structure soit utilisée pour atteindre ces deux résultats et les problèmes posés peuvent alors être considérés comme reflétant deux aspects complémentaires d'un même phénomène.

5. L'objet de ce rapport est également lié au problème de l'évasion et de la fraude fiscales internationales par recours aux paradis fiscaux, qu'examine le premier rapport de la présente publication. Le présent rapport traite cependant essentiellement des questions liées aux conventions de double imposition.

2. *Aspects économiques*

6. Le présent rapport ne traite pas des avantages ou inconvénients que peuvent présenter les sociétés écran sur le plan économique. Même si, dans certains cas, des considérations d'ordre économique ou personnel peuvent motiver le recours à des sociétés écran, on peut penser qu'en fait, celles-ci sont souvent utilisées principalement dans le but de réduire les impôts dont la personne recourant à ce stratagème serait autrement redevable. On rencontre même des cas où l'intention de pratiquer ou de dissimuler des activités pénalement répréhensibles joue un rôle important, voire décisif, dans le recours à ces manœuvres. Quelle que soit la motivation principale, il est permis de se demander si et jusqu'à quel point les avantages fiscaux obtenus grâce aux sociétés écran ne devraient pas être supprimés au nom de l'équité et de la neutralité de l'impôt dans le pays dont les contribuables font usage de ce genre de sociétés.

3. *Aspects territoriaux (les « paradis fiscaux »)*

7. La notion de société écran est souvent liée à ce qu'on appelle les « paradis fiscaux ». Bien qu'il soit indéniable que les sociétés écran aient tendance à se concentrer dans certains territoires, une société écran peut cependant fort bien se rencontrer dans un pays dit à forte imposition, soit que les contribuables en cause l'acceptent en raison des niveaux respectifs des taux effectifs d'imposition dans le pays de la société écran et dans leur pays de résidence, soit qu'ils aient la faculté de tirer parti de dispositions particulières, ou d'effets induits involontaires de la législation fiscale. Les « stratégies de tremplin » (*stepping stone strategies*) illustrent cette situation : les revenus dissimulés dans un pays à faible imposition transitent par un pays à forte

imposition pour parvenir à leur pays de destination définitive, et les autorités fiscales de ce dernier pays sont dans l'ignorance de l'origine réelle des revenus.

C. Terminologie

8. Les expressions telles que « société écran », « revenu passif » ou « faible niveau d'imposition » sont utilisées dans ce rapport, car elles sont caractéristiques des discussions en ce domaine. Cependant aucune définition n'est proposée dans le rapport car il s'agit là de notions relativement souples dont la portée exacte dépend des cas particuliers et de l'attitude des autorités fiscales de chaque pays. On a supposé que la présentation schématique des situations rencontrées, la description des dispositions des législations de six pays figurant dans l'annexe 1 ainsi que les exemples contenus dans le texte permettaient d'en saisir le sens de manière suffisamment précise. Les abréviations suivantes sont utilisées dans le rapport :

Le pays de :	Sera désigné par le terme :	Abréviation :
Résidence de l'actionnaire d'une société écran	Pays de résidence	R
Résidence de la société écran elle-même	Pays écran	B
La source du revenu de la société écran	Pays de la source	S

II. FONCTIONS ET UTILISATIONS D'UNE « SOCIÉTÉ ÉCRAN »

A. La mise à l'abri des revenus

9. Sur le plan fiscal, la fonction essentielle d'une société écran consiste à recueillir des revenus qui normalement devraient échoir directement au contribuable. Le contribuable n'est pas, en principe, imposable sur le revenu reçu par la société écran, alors que ce revenu lui appartient et qu'il peut même souvent en diriger l'affectation. En l'absence de mesures préventives, la société écran située dans un pays à faible imposition peut donc servir d'abri contre l'imposition des revenus en cause dans le pays de résidence du contribuable.

1. *Abri au premier degré*

10. Au départ, le revenu est soustrait à l'imposition dans le pays de résidence du contribuable par le simple fait de l'existence de la société écran en tant qu'entité reconnue comme telle par le pays dont elle est un résident. Les revenus transférés à la société sont, du fait de ce transfert, soustraits à l'imposition normale du revenu mondial à laquelle devrait être soumis le contribuable bénéficiaire de ces revenus dans la plupart des pays. Cet

avantage n'est pas contrebalancé par une imposition dans le pays de la société écran, car en déterminant avec soin le lieu d'implantation de celle-ci et l'organisation de ses activités, cette société sera peu ou pas imposée dans le pays. Certes, ces revenus pourront être imposables dans le pays où se situe leur source (qui peut d'ailleurs très bien être le pays de résidence du contribuable), en vertu du critère de « l'assujettissement fiscal limité ». Mais, pour diverses raisons, cette imposition est souvent inexistante ou faible dans le cas des catégories de revenus qui sont choisies par les contribuables pour être mises à l'abri de l'impôt dans des sociétés écran. Il peut donc en résulter d'importantes économies d'impôt.

11. L'avantage fiscal n'existe toutefois qu'aussi longtemps que le revenu n'est pas distribué, ce qui permet fréquemment aux contribuables de prétendre qu'il s'agit simplement d'un différé d'imposition. Dans la mesure cependant où le contribuable a la faculté de ne pas distribuer ces revenus indéfiniment, et où des stratégies permettant d'échapper à l'impôt ont été mises en œuvre avec succès [*cf.* paragraphe 12 ci-dessous], l'avantage fiscal peut, en pratique, être équivalent à un avantage définitif.

2. *Abri au second degré*

12. Lorsque les revenus ainsi abrités dans une société écran sont distribués ou transférés sous une autre forme au contribuable, ils deviennent imposables, généralement en tant que dividendes. L'avantage fiscal initial serait alors normalement supprimé. Toutefois il est possible d'éluder également cette imposition ou de l'atténuer grâce à une « dissimulation au second degré ». Les principaux procédés utilisés à cet effet sont les suivants :

- La distribution des revenus sous des formes bénéficiant d'une exemption fiscale prévue soit par des conventions de double imposition, soit par des règles particulières de la législation interne (versement de rémunérations d'administrateurs, de salaires, etc., attribution, par une filiale à sa société mère, de dividendes bénéficiant, dans le pays de cette dernière, du privilège d'affiliation) ;
- Le réinvestissement à l'étranger des revenus abrités dans la société écran ou le réinvestissement sous la forme de prêts dans l'entreprise de l'actionnaire ;
- L'aliénation de la participation dans la société écran, ce qui entraîne pour l'actionnaire la réalisation d'une plus-value (gain en capital) exonérée ou imposée à un taux réduit.

La dissimulation au second degré est traitée spécialement dans le chapitre IV du présent rapport.

R (5)

B. Différents types de sociétés écran

13. Les sociétés écran peuvent être classées selon différents critères. La classification ci-après n'est donnée qu'à titre indicatif :

1. *Administration de biens*

14. C'est la catégorie la plus répandue de sociétés écran : le contribuable fait apport à la société de biens générateurs de revenus, lesquels sont ainsi soustraits à l'imposition dans le pays dont il est un résident.

1er exemple :

T, résident du pays R, possède des actions et des obligations dont il fait apport à une société écran située dans le pays B. Cette société utilise les revenus des biens ainsi « abrités » pour acquérir d'autres biens de même nature.

2e exemple :

T a développé une invention qu'il fait breveter par une filiale (société écran) établie dans le pays B, laquelle en concède l'exploitation à des tiers dans les pays S1, S2, S3 et abrite les revenus correspondants avant de les réutiliser dans d'autres pays (la société écran peut aussi prêter ses fonds à T contre paiement d'un intérêt déductible du bénéfice imposable de ce dernier).

2. *Sociétés servant de « pivot financier »*

15. Certaines sociétés écran servent de support à des activités internationales de grande ampleur. Il en est ainsi notamment des sociétés holdings, centres régionaux d'entreprises multinationales et sociétés constituées pour émettre des emprunts ou pour regrouper d'autres activités. Les sociétés de ce type peuvent aussi centraliser des activités bancaires ou d'assurance. On peut cependant se demander si, dans ce cas, elles peuvent encore être considérées comme des sociétés servant de réceptacle à des revenus passifs.

3e exemple :

Une entreprise multinationale établie dans le pays R détient ses participations dans ses filiales d'Amérique du Sud à travers une société holding établie dans le pays B, qui sert aussi de base pour l'ensemble des opérations financières internes du groupe dans cette zone géographique. Une seconde société écran, installée aux Bahamas, émet des emprunts internationaux et paie les intérêts de ces emprunts sans qu'ils supportent un impôt à la source.

4e exemple :

Une entreprise multinationale regroupe ses contrats d'assurance sur une société « offshore » captive qui assure l'ensemble des risques du groupe qu'elle couvre par des contrats de réassurance.

3. *Sociétés écran opérationnelles*

16. Les sociétés de ce type jouent un rôle lié à des activités industrielles ou commerciales dont certaines sont exercées en dehors des frontières du pays où elles sont établies. La société écran « se nourrit » des bénéfices de ces activités exercées ailleurs, qui peuvent ainsi, tout au moins en partie, échapper à l'impôt.

5e exemple :

T est propriétaire d'une entreprise qui produit des voitures dans le pays R et les vend dans les pays S1, S2 et S3. Ces voitures sont vendues à des grossistes installés dans ces pays, ou dans d'autres, par l'intermédiaire d'une société écran établie dans le pays B qui fait office de société de vente et sert de refuge pour une partie du produit de ces ventes.

6e exemple :

Un artiste est salarié d'une société écran dont il est propriétaire (« *rent-a-star* »). La société « se nourrit » ainsi des revenus de l'activité professionnelle de l'artiste (qui ne perçoit pour sa part qu'un modeste salaire) et leur sert de refuge.

Dans les cas d'intervention de sociétés écran opérationnelles, les effets du dispositif d'évasion fiscale sont encore souvent aggravés par la manipulation des prix du transfert.

4. *Autres types de sociétés écran*

17. D'autres types de sociétés écran peuvent répondre à des objectifs de pure intermédiation, servir à dissimuler certaines activités ou permettre de recourir à des stratégies non mentionnées dans le présent rapport.

III. MESURES DÉFENSIVES PRÉVUES PAR LES LÉGISLATIONS NATIONALES

R (5)

Remarques préliminaires

18. La législation fiscale des pays concernés peut, dans la recherche d'une imposition adéquate des sociétés écran, aborder la question de deux manières :

— soit au titre de l'imposition du revenu mondial dans le pays de résidence du contribuable (« imposition en amont ») ;
— soit au titre de l'imposition territoriale dans le pays de la source des revenus recueillis par la société écran (« imposition en aval »).

On trouvera en annexe 1 un aperçu schématique de la situation.

19. On a souvent prétendu que « l'imposition en aval » constituait la solution adéquate aux problèmes posés par les sociétés écran. L'expérience des États principalement concernés a montré toutefois que, bien que « l'imposition en aval » soit indispensable, des dispositions législatives « en amont » étaient également nécessaires pour faire face à ce genre de situation. Le présent rapport ne traite que des « mesures en amont » c'est-à-dire des mesures prises par le pays de la résidence du contribuable ; le problème de « l'imposition en aval » est, en effet, traité dans le rapport suivant sur l'usage incorrect des conventions fiscales au moyen de sociétés relais.

A. Mesures générales de contrôle

20. Deux catégories principales de dispositions peuvent être mentionnées ici.

a) Prix de transfert

La question des prix de transfert fait l'objet de dispositions particulières dans la plupart des législations nationales. Elle est également couverte par l'article 9 du Modèle de Convention de l'OCDE et traitée de manière approfondie dans les rapports de l'OCDE de 1979 et de 1984 sur la question. Les réglementations relatives aux prix de transfert constituent un moyen important de lutte contre les transferts artificiels de revenus à des sociétés écran, notamment dans le cas de sociétés écran opérationnelles. Cependant les règles fondées sur le principe de pleine concurrence (*arm's length*) ne peuvent pas toujours suffire à empêcher les transferts de revenus (par exemple au profit des sociétés écran auxquelles est confiée l'administration de biens). Des problèmes difficiles peuvent en outre se poser lorsque les activités de la société écran ne peuvent être appréciées ou évaluées de manière certaine. Cela peut être le cas en raison de relations complexes et étroites entre cette société et une entreprise du contribuable, ou parce que

l'activité économique prétendue de la société ne peut être exercée en réalité, compte tenu de la portée limitée de ses activités et de la faiblesse de ses moyens (*cf.* paragraphes 47 à 49 et 92 à 98 du rapport précédent sur les paradis fiscaux).

b) Règles de procédure spéciales

Les législations fiscales peuvent exiger que les contribuables fournissent des informations adéquates sur leurs opérations internationales. Ces exigences s'appliquent alors aussi aux opérations effectuées par et avec une société écran. Des obligations beaucoup plus étendues peuvent cependant s'appliquer aux relations entre un contribuable et une société présentant les caractéristiques d'une société écran (notamment en raison du faible taux d'imposition auquel elle est soumise). Dans certains États, la charge de la preuve incombe d'ailleurs au contribuable pour les opérations traitées avec une société de ce genre (*cf.* paragraphes 86 à 91 du rapport précédent sur les paradis fiscaux).

B. Dispositions accordant la primauté du fond sur la forme

21. Les dispositions accordant la primauté du fond sur la forme et l'attitude des tribunaux à leur égard ont été examinées aux paragraphes 52 à 54 et 81 à 86 du rapport précédent sur les paradis fiscaux. Dans le cadre de ce rapport, on notera que ces dispositions sont généralement, mais pas exclusivement, appliquées dans le cadre de l'imposition « en amont ». Cette approche peut déboucher sur plusieurs possibilités :

a) il peut être fait abstraction de la personnalité juridique de la société écran ;

b) la société écran peut être considérée comme résidente du pays de résidence du contribuable, son siège de direction effective ou centrale y étant situé, par exemple ;

c) la société écran peut être considérée comme ayant un établissement stable dans le pays de résidence du contribuable, parce qu'elle y a un siège de direction, par exemple ;

d) la mise à l'abri de revenus dans la société écran peut être considérée comme nulle, l'activité de cette société et les revenus qui en découlent étant alors attribués au contribuable.

22. L'application de ces dispositions suppose une parfaite connaissance de la réalité économique de la société écran et une appréciation très soigneuse de son rôle économique. Certains pays estiment que ces conditions sont très difficiles à réunir (surtout en l'absence d'échanges de renseignements avec les autorités fiscales du pays où est établie la société écran). Cependant, d'autres pays (les Pays-Bas par exemple), qui ont des dispositions d'ordre général ou

une jurisprudence qui leur permettent d'appliquer le principe de la primauté du fond sur la forme, estiment qu'ils sont ainsi en mesure de lutter efficacement contre l'évasion fiscale réalisée au moyen de « sociétés écran ». Même lorsqu'aucun échange de renseignements n'est possible avec le pays de la société écran, les autorités fiscales du pays de résidence peuvent apprécier la réalité des activités de cette société lorsque, du fait des principes généraux relatifs à la charge de la preuve dans ce pays, le contribuable doit prouver la réalité économique de la société. Un avantage de cette approche, pour les pays qui connaissent un tel système, est qu'il est possible d'éviter les réactions excessives en appréciant le fond cas par cas au lieu d'avoir recours à des mécanismes de défense compliqués et d'application générale.

C. *Dispositions législatives de type « Sous-section F »*

1. *Généralités*

23. Comme l'indiquent les paragraphes 62 à 64 du rapport sur les paradis fiscaux publié dans le présent volume, plusieurs pays, ont adopté des dispositions spécifiques législatives contre la mise à l'abri de revenus dans des sociétés étrangères faiblement imposées. De telles dispositions prévoient que, dans certaines conditions, l'actionnaire résident (par exemple une société mère) est passible de l'impôt sur les bénéfices réalisés par une société étrangère qu'il contrôle et ce, même en l'absence de toute distribution de ces bénéfices (l'expression « dispositions de type Sous-section F », utilisée dans le présent rapport correspond à ce type de mesures). Ces dispositions ne sont normalement pas applicables lorsque l'existence de ces sociétés ne répond pas à des considérations fiscales, c'est-à-dire lorsqu'elle est pleinement justifiée par des raisons purement économiques.

2. *Imposition du contribuable résident sur les revenus dissimulés à l'étranger*

24. En vertu des dispositions de ce type, le contribuable résident est imposé sur les revenus abrités dans la société écran se trouvant sous son contrôle. Cette dernière, en revanche, ne semble en aucun cas être soumise ni à l'impôt lui-même, ni aux obligations découlant de l'assujettissement à l'impôt. L'imposition de l'actionnaire de la société écran peut être fondée sur la présomption que les revenus imputés à cette société :

i) sont distribués (approche du dividende fictif) ; ou

ii) ont été perçus par l'actionnaire, c'est-à-dire que les activités de la société doivent être attribuées à ce dernier (ce qui revient à percer le voile social) ; ou

iii) ont accru la capacité contributive de l'actionnaire parce qu'ils sont, économiquement, à la disposition de ce dernier et représentent un revenu de capitaux qui a un caractère particulier.

Ces dispositions semblent basées sur une approche pragmatique plutôt que sur une application rigide de l'une ou l'autre de ces approches théoriques.

3. *Caractéristiques techniques*

25. On se bornera ici à mentionner quelques-unes des caractéristiques souvent très techniques de ces dispositions :

i) en général, les dispositions défensives tendent à soumettre les revenus dissimulés à une imposition qui ne soit pas plus lourde que si ces revenus avaient été perçus directement par l'actionnaire imposable ;

ii) des problèmes spécifiques se posent lorsque les dividendes sont effectivement distribués par la société écran à ses actionnaires ; dans ce cas, les dispositions défensives remédient à la double imposition interne (au titre des dividendes effectifs et au titre des revenus dissimulés ou dividendes fictifs) ;

iii) les impôts perçus soit dans le pays de la source, soit dans le pays de la société écran sur les revenus dissimulés, ouvrent en général un droit à imputation ;

iv) toutes les législations défensives visent à englober les sociétés écran contrôlées de manière indirecte (par exemple, au moyen de sociétés écran en chaîne) ; il existe cependant de larges différences dans les dispositions, revêtant souvent un caractère très technique, qui règlent cet aspect de la question ;

v) des problèmes supplémentaires se posent concernant le régime applicable aux sociétés écran qui sont de pures sociétés holding, ainsi qu'à celles qui disposent à la fois de revenus actifs et de revenus passifs.

4. *Conséquences au plan international*

26. Il va sans dire que les États appliquant des dispositions défensives considèrent que les sociétés écran ont des effets contraires à l'équité et à la neutralité de l'impôt. Les avantages fiscaux obtenus par ce biais leur semblent abusifs, même si, dans certains cas, le recours à des sociétés écran est justifié ou compréhensible. Les avis sur ce qui est « abusif » ou non peuvent différer. Les législations défensives n'en doivent pas moins respecter les principes généraux sur lesquels est fondé le Modèle de Convention de l'OCDE. Cet aspect est plus amplement traité dans le chapitre suivant (paragraphes 47 et 48).

R (5)

IV. INCIDENCES D'UNE CONVENTION CONCLUE ENTRE LE PAYS DE RÉSIDENCE DU CONTRIBUABLE ET LE PAYS DE LA SOCIÉTÉ ÉCRAN

A. Incidences sur les mesures générales de contrôle

1. Prix de transfert

27. L'article 9 du Modèle de Convention de l'OCDE s'applique également aux relations entre le contribuable et la société écran. Conformément à cet article, il est donc possible de procéder à un ajustement dans le cas de prix de transfert différents de ceux qui seraient convenus entre des parties indépendantes.

28. Les éléments à prendre en considération ici ne diffèrent pas foncièrement de ceux que l'on retiendrait dans d'autres circonstances, de sorte que les principes énoncés dans le rapport de l'OCDE de 1979 sur les « Prix de transfert et entreprises multinationales », peuvent être appliqués en l'occurrence. Il convient toutefois d'analyser soigneusement la véritable fonction économique que remplit la société écran (*cf.* paragraphe 17 du rapport de 1979). Le seul fait que la société écran puisse dissimuler ses bénéfices grâce à un faible niveau d'imposition ne devrait pas, en effet, inciter des parties indépendantes à lui concéder des avantages particuliers en matière de prix. C'est ainsi qu'il faut déterminer les activités qu'elle exerce, de même que les risques et les responsabilités qu'elle assume réellement. Si elle ne remplit aucune fonction économique propre mais ne sert qu'à acheminer des biens vers une zone à faible imposition ou à y faire transiter des revenus, la société ne devrait pas normalement réaliser de bénéfices si elle agissait comme intermédiaire entre des parties indépendantes ; telle devrait être la ligne directrice lorsque l'on examine ses prix de transfert. Ainsi, une société écran installée dans un pays à faible imposition et vendant officiellement des marchandises produites par le contribuable à des clients établis hors de ce pays ne devrait réaliser aucun bénéfice, ou ne réaliser qu'un bénéfice minime, si elle n'assure en fait ni la livraison ni d'autres activités commerciales importantes (paragraphe 59 du rapport de 1979). Une société écran dont les fonctions, les responsabilités ou les risques correspondent à ceux d'un courtier, d'un sous-traitant ou d'un agent dont le rôle est celui de simple conseiller occasionnel ne pourrait, en intervenant entre des parties indépendantes, réaliser qu'un bénéfice correspondant à sa contribution économique effective. Normalement, on vérifiera ses prix de transfert en utilisant une méthode reposant sur les prix de revient (en se référant, par exemple, à une commission ou à une marge bénéficiaire appliquée au prix de revient). Cette référence sera habituellement utilisée lorsque la société écran n'exerce que des activités marginales ou accessoires ; lorsque ces opérations

ne correspondent pas à des pratiques commerciales normales, aucun bénéfice additionnel ne pourrait être imputé à la société écran, par référence à une pratique commerciale normale, ou à un système de répartition découlant, par exemple, de l'application à la société écran, d'un accord de partage des coûts.

2. *Règles de procédure spéciales*

29. La question se pose de savoir si les règles de procédures spéciales sont compatibles avec l'article 9 (Entreprises associées) et l'article 24 (Non-discrimination) du Modèle de Convention de l'OCDE.

a) Règles de procédure spéciales et prix de transfert

30. Ainsi qu'il est dit au paragraphe 25 du rapport de l'OCDE de 1979, les transactions entre entreprises associées doivent être justifiées par des documents récents. Il ressort clairement du rapport que cela s'applique en particulier aux arrangements visant à payer moins d'impôts en transférant des bénéfices dans des zones à faible imposition. À cet égard, la question se pose de savoir si le renversement de la charge de la preuve ou les présomptions de tous ordres que l'on trouve parfois à propos des sociétés écran dans la législation des pays, est contraire au principe du prix de pleine concurrence. Ces questions ne se limitent pas au cas des sociétés écran et méritent donc d'être étudiées dans un contexte plus large. On notera, à cet égard, qu'un certain nombre de pays interprètent l'article 9 comme n'empêchant nullement le redressement des bénéfices en application des dispositions de la législation nationale dans des conditions différentes de celles prévues audit article, celui-ci ayant pour objet de faire entrer le principe de pleine concurrence dans le domaine des conventions fiscales internationales, ce qui permet aux États contractants de traiter de ces questions dans le cadre de la procédure amiable et d'effectuer des ajustements corrélatifs. Cette question est traitée dans un rapport de 1984 de l'OCDE sur les prix de transfert (*cf.* bibliographie en fin de volume) et pourrait faire l'objet d'un nouvel examen par le Comité des affaires fiscales à une date ultérieure.

b) Règles de procédure spéciales et non-discrimination

31. Même si, en lui demandant des renseignements au sujet de ses relations avec la société écran, le pays de résidence du contribuable soumet celui-ci à des obligations plus lourdes que celles qui sont normalement imposées ou s'il renverse la charge de la preuve à cet égard, les pays membres, à une exception près, considèrent qu'il n'y a pas discrimination au sens de l'article 24 du Modèle de Convention de l'OCDE. En premier lieu, la différence de traitement n'est pas fondée sur la nationalité (*cf.* paragraphes 1 et 3 de l'article 24). En second lieu, la différence de traitement ne dépend pas de la question de savoir

si le contribuable est ou non contrôlé par un non-résident (*cf.* paragraphes 4 à 6 de l'article 24). On peut aussi faire valoir que les circonstances dans lesquelles le contribuable est soumis à ces obligations ne sont pas « les mêmes » au sens de l'article 24, car il découle de la nature même des relations avec l'étranger (lesquelles peuvent être difficilement démêlées par les administrations fiscales nationales) que les obligations de communication des renseignements s'y rapportant doivent normalement être plus lourdes que celles qui seraient imposées dans un contexte purement national. Il n'en demeure pas moins que si elles sont appliquées indistinctement à toutes les situations (notamment dans les relations avec des pays qui ne sont pas des paradis fiscaux) ces obligations peuvent constituer un obstacle à l'investissement international.

3. *Conclusions*

32. Ainsi, l'existence d'une convention entre le pays de résidence du contribuable et le pays écran n'empêche pas la mise en œuvre de mesures générales de contrôle. Les principes internationalement admis qui sont énoncés dans le rapport de l'OCDE de 1979 intitulé « Prix de transfert et entreprises multinationales » donnent des lignes directrices pour appliquer le principe du prix de pleine concurrence à l'égard de sociétés écran. À l'occasion d'une future révision du Modèle de Convention, il pourrait cependant être utile de mettre l'accent sur cet aspect dans les Commentaires de l'article 9.

33. D'un autre côté, les mesures générales de contrôle peuvent entraîner des différences dans l'application de la convention. Les problèmes pouvant en découler devraient être réglés selon la procédure amiable prévue par l'article 25 du Modèle de Convention.

B. *Incidences sur les dispositions donnant la primauté du fond sur la forme*

1. *La notion de personne*

34. Normalement, la société écran sera considérée comme une personne (*cf.* article 3 du Modèle de Convention de l'OCDE) si elle a été constituée conformément à la législation d'un pays donné. Il peut se présenter des situations dans lesquelles la société écran doit être considérée comme inexistante, par exemple si :

— la convention, exceptionnellement, ne la considère pas comme une société ; ou
— selon les règles du droit international privé, la personnalité juridique ne doit pas lui être reconnue ; ou
— l'acte juridique de création de la société écran est nul ou sans valeur au regard de la législation du pays où elle est établie.

En dehors de ces cas très particuliers, la société écran ne peut être considérée comme n'existant pas au regard de la convention. La question, néanmoins, se pose de savoir si la société est ou non un résident du pays à faible imposition dans lequel elle a été constituée.

2. *Définition de la résidence*

35. Pour l'application de la convention, une société est un résident de l'État contractant où est situé le siège de sa direction effective, et ce quel que soit le lieu où elle a été constituée (*cf.* paragraphes 1 et 3 de l'article 4 du Modèle de Convention de l'OCDE). Cela signifie que le pays du contribuable pourrait imposer le revenu de la société écran si le siège de direction effective de celle-ci y est situé, ce qui sera parfois effectivement le cas. D'un autre côté, la fiction créée éventuellement par le droit interne et suivant laquelle le siège de direction effective est présumé se trouver dans le pays du contribuable n'aurait pas la prééminence sur les dispositions de la convention.

36. Aux termes du paragraphe 1, seconde phrase, de l'article 4 du Modèle de Convention de l'OCDE, l'expression « résident d'un État contractant » ne comprend pas les personnes qui « ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État ou pour la fortune qui y est située ». Cette clause se réfère manifestement aux privilèges particuliers qui sont accordés en raison des relations internationales d'une personne et qui lui confèrent en fait le statut de non-résident plutôt que celui de résident. Les Commentaires du Modèle de Convention donnent comme exemple le cas de certains agents diplomatiques. Cette clause doit néanmoins être appliquée, conformément à sa lettre et à son esprit, dans le cas par exemple où des sociétés contrôlées par des non-résidents sont exonérées d'impôt sur leurs revenus de source étrangère en vertu de privilèges spécialement conçus pour attirer les sociétés écran. Cette clause donne cependant lieu à certaines difficultés qui sont évoquées au paragraphe 14 du rapport sur les sociétés relais qui figure plus loin dans la présente publication.

3. *Établissement stable de la société écran*

37. Si normalement, le siège de direction effective est situé dans le pays où la société écran a été constituée, on pourrait néanmoins rechercher si celle-ci ne possède pas un établissement stable dans le pays de résidence du contribuable (ce qui permettrait alors à ce pays d'imposer les revenus imputables à l'établissement stable) du fait que, par exemple, la société écran y possède un siège de direction [*cf.* le paragraphe 2 *a)* de l'article 5 du Modèle de Convention de l'OCDE]. C'est une question de fait mais qui pose de difficiles problèmes d'interprétation de la disposition précitée. Ici encore, il ne suffit pas d'user d'une fiction si les conditions matérielles d'existence d'un établissement stable ne se rencontrent pas dans la réalité. Même s'il existe un

établissement stable sous la forme d'un siège de direction, il ne faut pas oublier que le régime fiscal d'un établissement stable diffère largement de celui d'une société ayant son siège de direction effective dans le pays (imposition uniquement des bénéfices imputables à l'établissement stable, taux d'imposition parfois différents, régime d'imposition des distributions, etc.).

4. *Imputation au contribuable des activités et/ou des revenus de la société écran*

38. Le pays de résidence du contribuable — même s'il admet que la société écran en tant que personne morale a son siège de direction effective dans le pays où elle a été constituée et ne possède pas d'établissement stable sur son propre territoire — pourrait du moins, dans le cadre de sa propre législation fiscale, imputer au contribuable les activités et les revenus de la société. Cette démarche ne serait manifestement pas contraire à la Convention dans la mesure où la société écran a joué le rôle de simple intermédiaire, agent, dépositaire ou mandataire du contribuable (*cf.* par exemple, la notion du bénéficiaire effectif utilisée dans les articles 10, 11 et 12 du Modèle de Convention). On peut toutefois se demander, sur un plan général, si les règles internes déterminant, d'un point de vue fiscal, quel est le bénéficiaire d'un revenu donné sont compatibles avec les clauses des conventions. On peut citer à cet égard le cas des règles visant à réprimer les « abus de droit » ou celle de la « primauté du fond sur la forme », qui ont pour effet de désigner non pas la société écran mais son actionnaire comme le véritable bénéficiaire des revenus recueillis par cette société.

39. La grande majorité des pays membres de l'OCDE considèrent que les règles de ce genre se rattachent aux dispositions fondamentales de la législation nationale qui déterminent les faits générateurs de l'impôt. Ces règles ne sont pas couvertes par les conventions fiscales et ne sont donc pas affectées par celles-ci. Tout au plus pourrait-on invoquer une violation de l'esprit de la Convention dans le cas où une société ayant la personnalité juridique au sens de la Convention se trouverait pratiquement privée de toute activité et de toute attribution de revenu, et où les deux États contractants adopteraient des positions divergentes d'où découlerait une double imposition économique (double imposition du même revenu auprès de deux contribuables différents — *cf.* article 9, paragraphe 2). En revanche, selon une vue divergente, de telles règles restent soumises aux dispositions générales des conventions de double imposition, spécialement lorsque ces conventions contiennent des clauses tendant à en combattre l'usage incorrect.

40. Il n'est pas aisé de réconcilier ces opinions divergentes, tant d'un point de vue théorique que dans l'application de la procédure amiable à des cas particuliers. Le problème essentiel semble être de savoir si des principes

généraux, tels que celui de la primauté du fond sur la forme, sont inhérents aux dispositions des conventions ou sont subordonnés aux dispositions de celles-ci, c'est-à-dire qu'ils ne peuvent être appliqués que dans la mesure où ils sont expressément confirmés par les conventions. Selon une opinion, en donnant aux règles internes déterminant du point de vue fiscal qui est bénéficiaire d'un revenu la prééminence sur les dispositions d'une convention, on affaiblirait la protection des contribuables contre la double imposition (ce serait notamment le cas lorsqu'en raison de l'application de ces règles, le revenu de la société écran pourrait être imposé dans le pays de résidence des actionnaires même en l'absence d'établissement stable dans ce pays). Cependant, selon l'avis de la grande majorité, de telles règles et les principes qui s'y rattachent n'ont pas à être confirmés par le texte des conventions pour être applicables. Les problèmes qui se posent à cet égard sont très semblables à ceux que soulèvent les dispositions législatives instaurant des dispositions défensives spécifiques. On peut donc se reporter à ce qui est dit à cet égard au paragraphe 47 ci-après.

5. *Conclusions*

41. Les conventions fiscales imposent donc des limites à l'emploi de mesures techniques mais ces limites ne sont pas très bien définies. De plus, on voit assez mal l'incidence de ces conventions sur les dispositions donnant la primauté au fond sur la forme, ce qui ajoute aux difficultés pratiques, bien connues, que l'on rencontre dès que l'on veut appliquer des dispositions nationales de ce genre. Il semble donc que les choses aient encore besoin d'être clarifiées. En tout état de cause les États ayant le sentiment que cela peut poser un problème essaieront de le régler en insérant des clauses de sauvegarde particulières dans leurs conventions bilatérales.

42. Ici également, il existe un certain risque de voir des dispositions techniques et des dispositions donnant la primauté au fond sur la forme entraîner une double imposition en dépit de l'existence d'une convention. Les États appliquant des dispositions de ce genre devraient donc examiner la possibilité d'alléger toute double imposition de ce type en appliquant dans leur lettre et si possible dans leur esprit leurs conventions de double imposition.

C. Incidences sur les dispositions défensives

1. *Aperçu général du problème*

43. Lorsqu'il applique les mesures de défense existant dans sa propre législation, le pays concerné impose ses résidents qui sont actionnaires d'une société écran à l'étranger. Cette dernière en tant que telle n'est pas imposée ; généralement, le revenu soumis à l'imposition n'a pas son origine dans le pays

de la société écran mais dans le pays même qui procède à l'imposition ou dans un pays tiers. Une convention fiscale conclue entre le pays qui applique la mesure et le pays de la société écran ne protégeant le plus souvent que les mouvements de revenus entre ces deux pays, le premier pays peut prétendre que son imposition n'entre pas dans le champ de cette convention.

44. Ce point de vue a été parfois contesté comme étant contraire à la structure générale et à l'esprit des conventions fiscales sauf si une clause de sauvegarde particulière admet les dispositions défensives. En effet, il est allégué que les mécanismes de défense écartent implicitement la société écran en tant que personne, ce qui est contraire à la Convention (*cf.* paragraphe 34 ci-dessus).

45. Il semble qu'il y ait plusieurs réponses à cette critique :

a) Du point de vue technique, les dispositions défensives peuvent imputer les activités, et donc les revenus, de la société écran à l'actionnaire, ce qui n'est pas contraire aux conventions fiscales (*cf.* paragraphe 40 ci-dessus). Lorsque les dispositions n'ont pour effet que de taxer un dividende présumé, cette imposition reste parfaitement dans les limites des droits d'imposition reconnus au pays de résidence du contribuable par les dispositions des conventions fiscales relatives à l'imposition des dividendes (*cf.* articles 10, 23 A et 23 B du Modèle de Convention de l'OCDE) ;

b) Du point de vue de la politique fiscale, les mécanismes de défense ne font que s'attaquer aux conséquences des manœuvres des contribuables (effet d'écran tiré de l'interposition de la société écran). Ces manœuvres et les possibilités de report indéfini d'impôt qui en découlent ne sont pas protégées par les conventions fiscales, celles-ci n'ayant jamais eu pour objet d'empêcher les pays de préserver l'équité et la neutralité de leur législation fiscale ;

c) Au plan international enfin, tant que certains pays considéreront qu'ils ont le droit souverain de se doter du système fiscal de leur choix, quelles qu'en soient les conséquences négatives pour d'autres pays, il faut que ces autres pays puissent préserver le droit, également souverain, qu'ils ont d'assurer l'équité et la neutralité de leur propre système fiscal. Les conventions fiscales n'ont jamais prétendu substituer à cet état de choses une coopération générale pour garantir les systèmes fiscaux contre d'éventuelles atteintes.

46. Tel est à l'évidence le point de vue des États qui ont adopté des dispositions défensives et dont le bien-fondé a été reconnu par une très large majorité des pays membres de l'OCDE. Cependant, même si les dispositions décrites plus haut ne sont pas incompatibles avec l'esprit des conventions fiscales, il est admis que les pays membres n'en doivent pas moins respecter

les obligations particulières clairement énoncées dans les conventions fiscales, tant qu'il n'est pas fait un usage manifestement incorrect de celles-ci. De plus, il semble souhaitable que les dispositions défensives respectent l'esprit des conventions fiscales en veillant à remédier aux doubles impositions. Qui plus est, lorsque le contribuable est soumis à ce genre de mesures, il pourrait être approprié d'aller jusqu'à lui accorder la protection que le réseau de conventions lui aurait offerte s'il n'avait pas eu recours à la société écran.

47. La majorité des pays membres de l'OCDE admettent donc les dispositions défensives comme un moyen nécessaire pour préserver l'équité et la neutralité des législations fiscales nationales dans un environnement international caractérisé par une grande inégalité des niveaux d'imposition. Par ailleurs, cette même majorité estime formellement que ces mesures ne devraient être utilisées que dans ce but. Il serait contraire aux principes généraux sur lesquels est fondé le Modèle de Convention de l'OCDE et à l'esprit des conventions fiscales en général que l'utilisation de ces dispositifs soit étendue à des activités telles que la production, les prestations normales de services ou le commerce, exercées de manière effective par des sociétés engagées dans une réelle activité, lorsque ces activités sont intégrées sans équivoque dans l'environnement économique du pays dont la société est résidente et qu'elles sont exercées d'une manière telle que l'on ne peut soupçonner aucune évasion fiscale. Les dispositions défensives ne doivent pas, par ailleurs, être appliquées dans les cas où le niveau de fiscalité est comparable à celui du pays de résidence du contribuable. Il faut en outre considérer que la volonté de coopération effective avec les autres administrations fiscales manifestée par les autorités d'un pays constituera normalement un fort élément de dissuasion à l'égard de l'utilisation de sociétés écran dans ce pays.

48. Il n'est cependant pas facile de tirer de ces lignes directrices des règles d'action précises. Or il convient que s'établisse un consensus international auquel puissent se référer les États qui viennent de se doter de mécanismes de défense. Le Comité des affaires fiscales a joué et pourrait continuer à jouer un rôle très utile en cette matière, tant à l'égard des pays membres qui appliquent déjà des dispositions défensives ou qui préparent des dispositions de ce genre, qu'à l'égard des pays membres qui considèrent que les dispositions défensives prises dans d'autres pays portent atteinte à leur souveraineté fiscale, vont à l'encontre de leur propre politique fiscale ou sont contraires à des engagements internationaux. Le Comité des affaires fiscales semble donc constituer le forum le plus approprié pour poursuivre l'examen de ces questions.

R (5)

2. *Paragraphe 5 de l'article 10 du Modèle de l'OCDE*

49. À certains égards, on pourrait dire que lorsque le pays de résidence du contribuable utilise des dispositions défensives pour taxer des bénéfices qui n'ont pas été distribués, cela est contraire au paragraphe 5 de l'article 10 du Modèle de Convention de l'OCDE. Les pays membres observent que ce dernier paragraphe ne vise que l'imposition au lieu de la source des revenus et par conséquent ne concerne pas l'imposition au lieu de la résidence de l'actionnaire en vertu de dispositions défensives ; il n'est donc pas pertinent pour le problème en discussion. On peut aussi faire valoir dans le même sens que le paragraphe 5 ne concerne que l'imposition de la société et non celle de l'actionnaire.

3. *Traitement du montant imposable*

50. Le régime applicable au montant imposable dans le cas où il existe une convention fiscale entre le pays de la société écran et celui du contribuable dépend de la nature des dispositions défensives adoptées. Si les activités ou les revenus de la société écran sont imputés au contribuable, on examinera la composition desdits revenus, lesquels peuvent se composer de différents éléments (bénéfices industriels ou commerciaux, intérêts, redevances) ayant leur source dans le pays écran ou dans tout autre pays, et l'on appliquera les dispositions conventionnelles relatives à ces éléments. En revanche, s'il s'agit d'un dividende présumé ou d'un revenu du capital de nature particulière, il est clair que le montant imposable provient de la société écran et correspond donc à des revenus ayant leur source dans le pays de ladite société. Mais quant à savoir si le montant imposable doit être considéré alors comme un dividende au sens de l'article 10 du Modèle de Convention de l'OCDE ou comme entrant dans la catégorie des « autres revenus » visés à l'article 21, rien n'est moins clair. Certains pays, dans leur législation de défense, considèrent le montant imposable comme un dividende, si bien qu'une exemption d'impôt prévue par une convention fiscale, comme le « privilège d'affiliation », doit aussi lui être appliquée (cas de l'Allemagne). On peut cependant se demander si cela est requis par la convention. Si le pays de résidence considère que tel n'est pas le cas — et refuse donc d'appliquer le « privilège d'affiliation » aux « dividendes présumés » — il s'expose au reproche d'empêcher le jeu normal du « privilège d'affiliation » en imposant par avance le dividende (au titre de « dividende présumé »).

4. *Traitement des dividendes distribués par la société écran*

51. Lorsque la société écran distribue effectivement des dividendes, les dispositions conventionnelles relatives aux dividendes s'appliquent normalement, car il s'agit de revenus ayant le caractère de dividendes au sens de la convention. Le pays de la société écran peut donc soumettre le dividende

à une retenue à la source. Le pays de résidence de l'actionnaire, lui, appliquera les méthodes normales pour éviter les doubles impositions (en accordant un crédit d'impôt ou une exemption). Ainsi, la retenue à la source sur le dividende ouvrirait droit à un crédit d'impôt dans le pays de l'actionnaire, même si les bénéfices distribués (les dividendes) ont été imposés des années auparavant en application des dispositions défensives. Il est cependant douteux que la Convention oblige à procéder ainsi dans ce cas. La plupart du temps, le dividende en tant que tel est exonéré d'impôt (ayant déjà été imposé en application de la législation de défense) et l'on pourrait dire que l'octroi d'un crédit d'impôt n'est pas fondé. D'un autre côté, s'il était possible d'éviter d'accorder des crédits d'impôt simplement en imposant par avance le dividende en vertu d'une disposition défensive, cela irait à l'encontre de l'objet de la convention. Le principe général avancé plus haut recommanderait d'accorder le crédit d'impôt, les modalités pouvant néanmoins dépendre des aspects techniques des dispositions défensives et des modalités du système d'imputation des impôts étrangers sur l'impôt national, ainsi que des circonstances propres au cas particulier (délai écoulé depuis l'imposition du « dividende présumé », par exemple).

V. INCIDENCES D'UNE CONVENTION CONCLUE AVEC UN PAYS TIERS

52. Les sociétés écran ont souvent pour effet d'abriter des revenus perçus dans des pays tiers. Il n'existe apparemment aucune relation significative d'un point de vue fiscal entre le pays de la source (S) et le pays de résidence (R) du contribuable aussi longtemps que ce dernier n'adopte pas de dispositions défensives. Ce n'est que lorsque ce pays applique son imposition suivant les méthodes décrites au chapitre III que son régime de taxation peut avoir une incidence sur l'imposition dans le pays S. En procédant ainsi, le pays R peut même dans certaines situations déclencher des effets significatifs d'ordre fiscal dans d'autres pays (*cf.* la section C ci-après). Le présent chapitre traite de ces incidences au plan fiscal.

A. Revenus provenant d'un pays tiers : approches principales

53. Dans le cas de revenus provenant d'un pays tiers, les problèmes suivants peuvent se poser :

a) En l'absence de convention entre le pays R et le pays S, le pays R doit-il consentir un crédit d'impôt au titre des impositions perçues dans le pays S ?

b) Lorsqu'il existe une convention fiscale entre ces deux pays :

— Le pays S doit-il limiter l'imposition qu'il applique en vertu des dispositions de la convention ?

— Le pays R doit-il consentir un crédit, pour les impôts perçus par le pays S et, dans l'affirmative, doit-il le faire pour la totalité ou seulement à concurrence du montant dû compte tenu des limitations prévues par la convention ?

— Le pays R doit-il exonérer les revenus si une telle exonération est prévue par la convention pour les revenus tirés directement du pays S ?

54. Il semble clair que la réponse à chacune de ces questions doit normalement être négative étant donné que, d'un point de vue juridique, il faut considérer deux relations distinctes, d'une part entre les pays S et B et, d'autre part entre les pays B et R et prendre en compte le fait que l'existence d'une relation fiscale directe entre les pays S et R est occultée par la présence de l'entité distincte constituée par la société écran. La réponse ne serait positive que s'il existait, d'un point de vue fiscal, une relation directe significative entre ces deux derniers pays.

55. L'existence d'une relation significative d'un point de vue fiscal entre les pays S et R dépend de la manière dont les mesures législatives sont conçues dans le pays R. Les situations les plus courantes peuvent être illustrées par trois exemples :

Exemple A :

Le pays R considère la société écran comme une société résidente parce qu'en vertu de sa législation, cette société possède sur son territoire son siège de direction effective. Le pays R soumet donc cette société au même régime que celui qui s'applique à tout autre résident. En conséquence, les opérations de la société avec le pays S doivent être traitées comme des opérations directes quelconques, et doivent bénéficier des allégements de la double imposition découlant de la loi interne de R et de la convention entre R et S. Le pays de la source doit également accorder à la société la protection prévue par la convention puisque, aux termes de l'article 4 du Modèle de l'OCDE, c'est suivant la législation du pays R qu'il faut déterminer si la société écran est un résident de ce pays au regard de la convention et si, dès lors, elle tombe dans son champ d'application (article 1 du Modèle de l'OCDE).

Exemple B :

Le pays R considère la société écran comme non résidente. Néanmoins, en vertu de sa législation fiscale interne, il considère les revenus abrités dans la société écran comme perçus directement par l'actionnaire résident de cette société (par application de la règle de primauté du fond

sur la forme). Ici encore, du point de vue du pays R, une relation directe est établie du fait que l'un de ses résidents reçoit des revenus du pays S. Le pays R va donc accorder les allégements de la double imposition prévus par sa législation et par la convention avec S. Le pays S peut cependant envisager la situation de manière différente et soutenir qu'en vertu de sa propre législation, le revenu en cause a bien été perçu par la société écran, quelle que soit la position prise à cet égard par le pays R. En fait, si le pays R, en vertu de sa législation interne, impute le revenu à un actionnaire résident, il ne s'ensuit pas automatiquement, en vertu du Modèle de l'OCDE, que ce revenu soit couvert par la Convention dès lors que l'autre pays (S) peut décider de son imputation de manière indépendante sur la base de sa propre législation (sauf à tenir compte des considérations évoquées au paragraphe 58 ci-après).

Exemple C :

Suivant les dispositions défensives du pays R, le revenu de la société écran est présumé être distribué à l'actionnaire résident de cet État au moment où il est perçu par la société. D'un point de vue juridique, il n'existe alors aucune relation ayant une portée fiscale entre les pays S et R. La société écran est reconnue par les deux pays comme résidente du pays B et comme bénéficiaire du revenu et elle fait obstacle par conséquent à toute relation directe entre les pays R et S. Aucun de ces deux pays ne va donc accorder une protection contre la double imposition, ni au titre de sa législation interne, ni au titre d'une convention de double imposition.

56. Même si, d'un point de vue économique, la situation est très similaire dans les trois cas considérés (la dissimulation des revenus a été mise en échec par le pays de résidence au moyen de mesures défensives), la relation entre les deux pays R et S dépend des mécanismes défensifs particuliers mis en place par le pays R et varie donc d'un exemple à l'autre. Il convient sans doute de tenir compte, d'une manière ou d'une autre, de l'imposition du pays S et des conventions existant avec celui-ci. Ceci sera justifié, notamment, du fait que l'administration fiscale du pays R aura souvent besoin, pour appliquer ses mesures défensives, de la coopération de celle du pays S prévue par leur convention. Ceci peut être la raison pour laquelle même les pays dont la législation est du type de celle mentionnée dans l'exemple C accordent souvent le bénéfice des allégements prévus par leurs conventions avec les pays de la source, même s'ils n'y sont pas formellement obligés.

B. Revenus provenant d'un pays tiers : conclusions et recommandations

R (5)

1. Imputation par l'État de résidence de l'actionnaire

57. Les administrations fiscales — et notamment, sous réserve d'une vue divergente, celles des pays appliquant des dispositions défensives du genre « sous-section F » — s'accordent pour considérer que le pays de résidence devrait consentir un crédit au titre des impôts prélevés dans le pays de la source, lorsque cela est prévu par sa législation interne ou par une convention, pour des flux directs de revenus en provenance du pays de la source. Cette règle est évidemment fondée moins sur des considérations de caractère technique ou juridique que sur l'acceptation d'un principe d'ordre général. Comme on l'a indiqué aux paragraphes 46 à 48 du présent rapport, les dispositions défensives doivent respecter l'esprit du droit fiscal international en évitant autant que possible la double imposition. Le respect de ce principe doit être encouragé de façon générale dans les relations entre le pays de résidence et le pays de la source.

2. Limitation de l'imposition dans le pays de la source en vertu de conventions de double imposition

58. On ne peut admettre comme un principe général l'obligation pour le pays de la source de supprimer ou de réduire son imposition par application d'une convention avec le pays de résidence. Cette obligation ne résulte clairement du Modèle de l'OCDE que lorsque la société écran est résidente du pays R selon les critères définis par l'article 4. L'existence de cette condition sera souvent difficile à établir et cette recherche nécessitera normalement le recours à une procédure amiable. Il ne serait pas acceptable, par exemple, que la société écran invoque elle-même la convention entre R et S pour réclamer un allégement d'impôt dans le pays S sans avoir démontré qu'elle est effectivement considérée comme un résident du pays R.

59. Dans tous les autres cas, le pays de la source sera normalement amené à traiter les revenus en question comme des revenus de la société écran elle-même. Dès lors, la convention entre le pays R et le pays S n'offre aucune base à la société écran pour réclamer une limitation de l'imposition à la source. Il peut évidemment se faire que la législation interne du pays S lui permette d'imputer le revenu à une personne autre que celle qui l'a formellement perçu, par application de la règle de la primauté du fond sur la forme. Le pays de la source peut toutefois faire valoir à juste titre qu'une telle règle est destinée à lutter contre l'évasion qui affecte ses propres impôts alors que dans la situation en cause, l'application de la convention conduirait non à combattre l'évasion fiscale dans le pays S mais à protéger les recettes fiscales du pays R ou les intérêts de ses contribuables.

3. *Montant du crédit d'impôt à accorder par le pays de résidence*

60. Il a été suggéré ci-avant que le pays de résidence accorde, en vertu de sa législation interne, un crédit au titre des impôts perçus dans le pays de la source dans les mêmes conditions qu'il le ferait pour des flux directs de revenus en provenance du pays S (*cf.* paragraphe 57). *A fortiori* cette recommandation s'applique-t-elle dans le cas où il existe une convention de double imposition entre le pays R et le pays S. Il se peut toutefois que l'imposition à la source perçue par le pays S soit, en vertu d'une telle convention, allégée ou supprimée dans le cas de revenus perçus directement par un résident du pays R. Le pays R est-il alors autorisé à refuser le bénéfice d'un crédit d'impôt ou à limiter le montant de son imputation au niveau prévu par la convention ? La réponse devrait en principe être négative dès lors que le pays de la source n'est pas normalement tenu de limiter ou de supprimer son imposition (*cf.* paragraphe 58 ci-dessus). Dans les cas particuliers où le pays R et le pays S conviendraient, pour les revenus de la société écran, d'une limitation de l'imposition à la source en vertu de la convention entre eux, le crédit consenti dans le pays de résidence devra évidemment être adapté en conséquence. L'administration fiscale du pays R peut également s'attendre raisonnablement à ce que le contribuable tire avantage d'une convention pouvant exister entre les pays B et S. Afin de dégager une ligne générale et pour simplifier une situation à vrai dire assez complexe, il est suggéré au pays de résidence d'imputer la totalité de l'impôt réellement prélevé en définitive dans le pays S.

4. *Application de la méthode de l'exemption par le pays de résidence*

61. Il se peut que, pour remédier à la double imposition, le pays de résidence ait adopté, dans la convention conclue avec le pays de la source, la méthode de l'exemption. Cette méthode ne va pas, pour l'essentiel, affecter les revenus passifs tels que les dividendes, intérêts ou redevances, pour lesquels n'est normalement prévue que l'imputation de l'impôt prélevé à la source. En revanche, l'exemption peut être applicable aux revenus de la société écran provenant de propriétés immobilières ou d'établissements stables dans l'État S, si des revenus similaires obtenus directement dans le pays S par des résidents de R devaient être exemptés dans le pays R par application de la convention entre R et S.

62. Il paraît clair, eu égard au libellé même des conventions, que la méthode de l'exemption doit être appliquée dans les cas visés aux exemples A et B (*cf.* paragraphe 55 ci-dessus). Dans l'exemple C il n'existe aucune obligation de ce genre, mais certains États semblent enclins à admettre l'application de la méthode de l'exemption pour des raisons particulières relevant de la philosophie de leur législation interne (par exemple parce que cela simplifie les choses et évite une aggravation de l'imposition applicable dans les cas

d'évasion fiscale par rapport aux situations normales). L'application des conventions nécessite une coopération internationale attentive pour éviter que le revenu ne bénéficie d'une double exonération mais, ce point mis à part, aucune autre recommandation d'ordre général ne peut être formulée.

5. *Sociétés holding*

63. Une situation caractéristique se rencontre lorsqu'une société écran reçoit des revenus d'une filiale active. Il en est souvent ainsi lorsque les sociétés écran sont utilisées par des entreprises opérant à l'échelle internationale, comme centres régionaux ou comme pivots financiers.

64. Dans les cas de participations dans des sociétés de S détenues directement par des sociétés de R, les dividendes échapperaient, pour l'essentiel, dans le pays R à une imposition répétitive au titre de l'impôt sur les sociétés par l'octroi d'un crédit d'impôt indirect ou par une exonération (application du privilège d'affiliation par delà des frontières), accordés, dans le pays de résidence en vertu soit de sa législation interne, soit de la convention avec S. La question de savoir si de tels allégements doivent être accordés dans les cas d'application des dispositions défensives, doit être réglée en principe de la même manière que celle relative à l'octroi éventuel d'une exemption pour les revenus d'immeubles ou d'établissements stables (*cf.* paragraphe 62).

C. Relations avec des pays autres que le pays de la source

1. *Effets des conventions fiscales sur les sociétés écran au second degré*

65. Dès lors que les dispositions défensives visent parfois aussi les sociétés écran au second degré, il peut arriver que les dispositions défensives de deux pays soient appliquées simultanément au même revenu. Ainsi, une société mère allemande contrôlant une société écran établie aux Bahamas (sous-filiale) par l'intermédiaire d'une société écran établie au Canada (filiale) peut être imposée en Allemagne au titre des bénéfices non distribués de la société des Bahamas, alors que les mêmes bénéfices peuvent être imposables dans le chef de la société canadienne en vertu des dispositions défensives du Canada. Bien que la société écran de deuxième rang (sous-filiale) se situe en dehors du champ d'application de la convention entre le pays de la société mère et le pays de la société écran de premier rang (filiale) les pays membres ayant introduit des dispositions de type « Sous-section F » considèrent que le pays de la société mère et le pays de la société écran de premier rang peuvent tous deux appliquer leurs dispositions défensives dans une telle situation à supposer par ailleurs qu'il n'existe pas une clause de sauvegarde à ce sujet dans la convention entre le pays de la société mère et le pays de la filiale.

66. D'un point de vue juridique, les situations peuvent différer selon le type de dispositions utilisées par les deux États appliquant les mesures défensives.

Une relation fiscale directe peut être établie entre eux, par exemple si les deux pays considèrent les sociétés écran comme résidentes. Dans ce cas, les législations internes ou les conventions permettent généralement d'éviter la double imposition. Lorsqu'une telle relation directe n'existe pas (par exemple lorsque les deux pays utilisent le dispositif décrit dans l'exemple C), il peut y avoir double imposition complète, de sorte que les mesures destinées à lutter contre l'évasion fiscale internationale créeraient une sorte d'effet de « surdissuasion ». Bien qu'un tel effet puisse ne pas être contraire au Modèle de Convention, les États qui se trouvent confrontés à ce problème devraient, lorsque les circonstances s'y prêtent, tenter de le résoudre soit dans leur législation interne, soit dans leurs conventions de double imposition. L'Allemagne et le Canada ont d'ailleurs résolu ce problème en insérant dans le Protocole annexé à leur convention fiscale les dispositions suivantes :

> « ..., lorsque les mêmes revenus sont assujettis à l'impôt spécial visé au ... et à l'impôt spécial visé au ..., l'État contractant dont l'actionnaire principal est un résident accorde un crédit pour l'impôt spécial de l'autre État contractant. »

2. *Actionnaires (des sociétés écran) ayant une double résidence*

67. Lorsqu'un contribuable, soumis à des dispositions défensives dans le pays R (dont il est résident suivant la législation interne de ce pays), est considéré en même temps comme résident du pays X suivant la législation de ce dernier et qu'il entretient avec le pays X les relations personnelles et économiques les plus étroites (*cf.* l'article 4, paragraphe 2 du Modèle de l'OCDE), l'application des dispositions défensives peut se heurter à la règle prévoyant que le revenu provenant d'un pays tiers n'est imposable que dans le pays de résidence, au sens de la Convention (c'est-à-dire dans le pays X), sauf s'il existe dans l'autre pays (R) un établissement stable auquel la participation dans la société écran peut être effectivement rattachée. Ce raisonnement se fonde sur le fait que le montant imposable, bien que pouvant ne pas être considéré comme un revenu dans le pays X, constitue néanmoins un revenu au sens de la Convention (*cf.* article 21 et article 3, paragraphe 2 du Modèle de l'OCDE) et doit donc être traité en conséquence. Ceci devient encore plus évident dans le cas où les pays R et X appliquent tous les deux des dispositions défensives de type « Sous-section F ».

3. *Participation dans une société écran détenue par un établissement stable*

68. Lorsque la participation dans une société écran se rattache effectivement à un établissement stable installé dans un pays tiers, une question analogue se pose si la convention conclue avec ce pays prévoit l'exemption des revenus de l'établissement stable (*cf.* l'article 23 A du Modèle

de l'OCDE). L'obligation pour le pays de résidence d'exonérer les revenus ne peut guère dans ce cas être contestée. Dans la pratique, il arrivera cependant rarement que la participation soit effectivement rattachée à l'établissement stable, c'est-à-dire que la société écran ait des relations exclusivement avec ce dernier, et non avec l'entreprise dans son ensemble.

VI. QUESTIONS SOULEVÉES PAR LA DISSIMULATION AU SECOND DEGRÉ

69. Comme on l'a indiqué dans le paragraphe 12, lorsque les revenus mis à l'abri dans une société écran sont distribués ou transférés d'une manière quelconque au contribuable, ils deviennent imposables en son nom, normalement en tant que dividendes. On pourrait donc penser que l'avantage fiscal initial tiré de la dissimulation sera ainsi annulé. Il ne faut toutefois pas perdre de vue que cette imposition, qui devrait effacer l'avantage fiscal initial, peut également être évitée par le moyen d'une « dissimulation au second degré » dont les principaux mécanismes ont déjà été décrits. On examinera brièvement dans les paragraphes qui suivent les principaux problèmes rencontrés, dans un contexte international, par les pays qui ne disposent pas de mesures défensives du type de celles qui ont été traitées dans les chapitres précédents.

70. On peut résumer les cas de dissimulation au second degré en disant que le revenu est réemployé par le contribuable de manière telle :

a) qu'il ne tombe pas sous l'application de la législation interne du pays de sa résidence, ce qui est le cas, par exemple, lorsqu'il est accumulé puis réinvesti dans le pays de la société écran ou dans un pays tiers ; ou

b) qu'il est réinvesti dans l'entreprise du contribuable (située dans le pays R), sous forme de prêt donnant lieu au paiement d'intérêts normalement déductibles des bénéfices imposables de cette entreprise ; ou

c) qu'il est exempté de l'imposition normale dans le pays R, en vertu de dispositions particulières de sa législation interne ou d'une convention de double imposition ; les cas les plus fréquents sont les suivants :

i) les revenus de la société écran sont distribués sous forme de dividendes à la société mère résidente de R et y bénéficient du privilège d'affiliation prévu en droit interne ou dans une convention de double imposition, pour éviter une imposition répétitive à l'impôt sur les sociétés, ou

ii) le contribuable (personne physique) recueille les revenus de la société écran sous forme de salaires ou de rémunérations d'administrateurs, exemptés dans le pays R par application d'une convention de double imposition ; ou enfin

d) qu'il bénéficie d'un régime fiscal de faveur dans le pays R : par exemple lorsque, la société écran ayant été préalablement mise en liquidation, les revenus qu'elle a accumulés antérieurement sont distribués à la société mère dans le pays R au titre de dividendes de liquidation et y sont imposables à un taux réduit applicable aux plus-values (gains en capital).

1. Réinvestissement dans un autre pays que le pays de résidence

71. Dans ce cas, le pays de résidence sera souvent désarmé pour lutter contre la dissimulation au second degré. Les pays qui souhaitent s'opposer à une stratégie de ce genre n'auront donc souvent d'autre recours que d'instaurer des mesures défensives du genre de celles qui sont décrites dans les chapitres précédents.

2. Réinvestissement sous forme de prêt à la société actionnaire

72. Bien que le réinvestissement sous forme de prêt soit un moyen simpliste et assez évident d'évasion fiscale, il n'est pas facile pour une autorité fiscale de s'y opposer dès lors qu'elle a accepté l'utilisation d'une société écran comme étant de bonne foi. Le pays de résidence pourra s'attacher à démontrer le caractère factice de l'opération de prêt. Il pourra alléguer que, en réalité, aucune déduction d'intérêt n'est justifiée dans le chef de l'entreprise du contribuable (si un intérêt est versé) car les fonds prêtés par la société écran ne lui appartiennent pas réellement mais sont ceux du contribuable. Il va de soi que cette démonstration sera plus facile à apporter si l'État R a, dans sa législation, des dispositions rigoureuses lui permettant de considérer le fond au-delà de la forme.

73. Cependant, il sera souvent difficile d'apporter la preuve, au regard du principe de la primauté du fond sur la forme, que le prêt représente en fait une distribution de bénéfices, si l'on s'en tient à l'accord de prêt lui-même. Même dans le cas d'un dispositif très artificiel, la détermination des faits et des intentions (telle que l'intention de ne pas rembourser le prêt, lorsque cela fait partie du dispositif) ne sera pas aisée. Cela sera un peu plus facile si l'accord de prêt se présente comme l'un des éléments d'un dispositif d'ensemble qui peut être considéré comme une seule transaction à multiples facettes. Il sera alors possible de considérer comme nulle l'opération de prêt si la transaction globale, ou l'un de ses éléments, n'apparaît pas justifiée au regard du principe de la primauté du fond sur la forme. Il est clair, cependant, que l'un des effets

d'une telle argumentation est de considérer comme abusif non seulement le « prêt » et la dissimulation au second degré, mais aussi l'utilisation même de la société écran et la mise à l'abri initiale des revenus par ce moyen.

74. La législation des États-Unis contient des dispositions selon lesquelles certains prêts accordés à des actionnaires américains par une société écran sont considérés comme des revenus d'actions dans le chef de ces actionnaires. Cependant, lorsque les revenus de la société écran ont déjà été inclus dans les revenus de ces actionnaires au titre de la « Sous-section F », aucun revenu supplémentaire n'est imputé à ceux-ci. Il ne semble pas exister d'autres mesures spécifiques d'ordre interne pour lutter contre le réinvestissement sous forme de prêts. De telles mesures devraient sans doute tenir compte de l'ensemble des transactions dont l'opération de prêt fait partie. Là encore, remédier à la dissimulation au second degré requiert des moyens, sur le plan législatif et administratif, comparables à ceux qu'exige la « dissimulation » au premier degré.

3. *« Rapatriement » sous forme de dividendes ou d'autres revenus exonérés*

a) Rapatriement sous forme de dividendes exonérés

75. Lorsque le revenu mis à l'abri dans la société écran est « rapatrié » sous forme de dividendes versés à la société mère, ce revenu sera souvent exonéré en vertu d'un « privilège d'affiliation ». Le pays de résidence (de la société mère) devra examiner si ce privilège d'affiliation doit être accordé de manière inconditionnelle aux dividendes tirés de la filiale étrangère, c'est-à-dire s'il doit s'appliquer même lorsque l'imposition dans le pays de la société écran est faible ou nulle. Il est clair que l'exonération crée alors un vide fiscal et a pour effet de transposer le faible niveau d'imposition du paradis fiscal dans la fiscalité du pays de résidence. Les pays qui souhaitaient éviter cette dissimulation au second degré ont limité les exonérations prévues par leur législation interne ou par les conventions aux cas où il existe effectivement une application répétitive de l'impôt sur les sociétés. Ce résultat peut être atteint notamment :

- en prévoyant une clause « d'activité effective » qui s'oppose à l'exonération des dividendes versés par les sociétés « non actives » ;
- en excluant du bénéfice de l'exonération les dividendes versés par des sociétés soumises à un faible niveau d'imposition ;
- en remplaçant la méthode d'exemption par un mécanisme de crédit d'impôt indirect.

Une autre solution peut consister à appliquer de manière plus stricte la règle de la « primauté du fond sur la forme ».

76. Les mesures décrites ci-dessus risquent de présenter un certain nombre de difficultés d'application et d'accroître la complexité du système fiscal du pays, car il pourra être nécessaire de faire une distinction entre revenus actifs et revenus passifs, et de définir ce que l'on entend par « faible niveau d'imposition ». En effet, il se peut que les mesures spécifiques prises à l'encontre de la dissimulation au second degré doivent combiner ces deux éléments afin d'éviter une trop grande rigidité. Des difficultés techniques du même ordre devraient d'ailleurs être résolues dans le cadre de mesures défensives de plus large portée (notamment celles de type Sous-section F). Il peut dès lors apparaître préférable d'adopter l'un des dispositifs défensifs exposés dans les chapitres précédents, qui permettent d'abord de lutter contre la mise à l'abri au premier degré, plutôt que de mettre en place un système compliqué en vue de combattre la seule dissimulation au second degré.

b) Autres revenus exonérés

77. Lorsqu'il existe une convention entre le pays écran et le pays de résidence, et que ce dernier applique la méthode d'exemption pour éliminer la double imposition, le « rapatriement » des revenus passifs prend parfois d'autres formes, telles que celles de salaires ou de rémunérations d'administrateurs. Dans ces cas, le pays R devra s'efforcer de démontrer que les revenus n'ont pas vraiment le caractère de salaires ou de rémunérations d'administrateur au sens des dispositions de la convention de double imposition entre le pays R et le pays B (correspondant aux articles 15 ou 16 du Modèle de Convention), mais qu'ils constituent plutôt des dividendes ou des « autres revenus » visés à l'article 21 et sont dès lors imposables dans le pays de résidence du contribuable.

78. Ainsi, si un emploi salarié n'a pas été exercé pour le compte de la société écran, mais pour celui du contribuable lui-même ou de son entreprise, il serait possible de refuser d'accorder l'exonération. De même, des montants versés sous forme de tantièmes seraient traités comme des dividendes dans la mesure où ils dépasseraient les montants qui auraient été versés si le contribuable n'avait pas eu de participation dans la société écran. Aucune exemption ne serait due dans les cas où la société écran doit être considérée comme un résident du pays R en vertu de l'article 4 du Modèle de l'OCDE de 1977. L'exonération devrait aussi être refusée si le contribuable a demandé une exemption ou une réduction d'impôt dans le pays de la société écran en prétendant que les sommes versées n'avaient pas le caractère de salaires ou de tantièmes. À cet effet, les autorités fiscales du pays R pourront recueillir des informations auprès des autorités fiscales du pays B (voir l'article 26 de la Convention), pour essayer de démontrer que le contribuable n'a pas eu, dans le pays B, une activité suffisante pour justifier le paiement de tels revenus ; le

cas échéant, le pays R pourra aussi engager une procédure amiable avec le pays B.

R (5)

79. Il se peut que certains dispositifs artificiels ne puissent être combattus de cette manière. Il convient alors de rechercher si l'exemption peut être refusée par un autre moyen, par exemple en montrant que le versement fait partie d'un ensemble de transactions, liées entre elles, qui a, globalement, pour seul objet de réaliser une économie d'impôt.

80. Lorsque cela semble nécessaire, les conventions de double imposition devraient prendre en considération les situations décrites aux paragraphes 75 à 79. Cela pourrait se faire en excluant certaines sociétés du champ d'application de la convention ou en adoptant, soit de manière générale, soit pour certains éléments de revenu, la méthode de l'imputation pour remédier à la double imposition.

4. *Transformation des revenus en plus-values (gains en capital)*

81. Dans un certain nombre de pays, les plus-values bénéficient d'un régime d'imposition plus favorable que les autres revenus. Il est alors avantageux, sur le plan fiscal, de convertir en plus-values les revenus tirés de la société écran. Le contribuable pourra, par exemple, accumuler les revenus dans la société écran et les prélever ensuite en réalisant tout ou partie de sa participation dans cette société, ou en mettant celle-ci en liquidation.

82. Cette forme d'évasion fiscale est communément pratiquée. Un domaine où ce procédé a été utilisé est celui des organismes de placement collectif, tels que les fonds communs de placement « *offshore* » (*cf.* paragraphe 108 du rapport précédent sur les paradis fiscaux). Un certain nombre de pays ont adopté des dispositions spécifiques afin de faire en sorte que la part du revenu de la société écran revenant à l'investisseur soit correctement imposée.

83. Dans ce cas, le pays de résidence invoquera, le cas échéant, les restrictions apportées à l'application du régime des plus-values (gains en capital) dans les cas où les circonstances de la mise en liquidation de la société permettent de croire à des manipulations tendant à tirer parti du régime favorable d'imposition applicable à ce genre de revenu. Si de telles restrictions n'existent pas dans la législation du pays R, il pourra compléter celle-ci de manière à prévoir que les gains en capital provenant de la cession de participations dans des sociétés écran seront imposés comme des revenus ordinaires.

5. *Remarques finales*

84. L'introduction de mesures adéquates pour régler la question de la dissimulation au second degré sera souvent difficile, et leur efficacité sans doute souvent inégale ou aléatoire. Cette raison pourra conduire le pays de la

résidence à envisager l'insertion, dans sa législation, de mesures défensives du genre de celles décrites dans les chapitres précédents, pour lutter contre la dissimulation aussi bien au premier degré qu'au second degré.

VII. LUTTE CONTRE L'ÉVASION FISCALE ET PROTECTION DU CONTRIBUABLE

85. Lorsqu'un contribuable tente d'échapper à l'impôt en abritant des revenus dans une société écran, il entre dans un « triangle fiscal » constitué par le pays de sa résidence, le pays écran (le paradis fiscal) et le pays de la source des revenus. Cette situation, qui peut procurer des avantages fiscaux considérables, risque aussi de conduire le contribuable à supporter de manière inattendue des charges fiscales qu'il n'aurait pas encourues s'il n'avait pas fait usage d'une société écran. Ainsi, les impôts perçus par le pays de la source peuvent s'avérer élevés, en particulier s'il n'est pas possible d'invoquer une convention entre le pays écran et le pays de la source du fait que, en raison de la situation artificielle qui a été créée, l'un des États contractants ou les deux considèrent que l'on serait en présence d'un usage incorrect de cette convention. Il n'est pas non plus impossible que le contribuable ait à faire face aussi à des difficultés du fait même de stipulations imprévues de la loi interne ou des procédures d'imposition du pays écran. Ces difficultés peuvent sans aucun doute être aggravées par les dispositions défensives mises en œuvre dans le pays de résidence. Il est clair que le contribuable ayant recours à une société écran doit supporter les risques que comporte la situation qu'il a délibérément créée.

86. Un autre risque encouru est celui de la double imposition (notamment la double imposition économique). Un certain nombre de situations ont été exposées à cet égard dans les chapitres précédents mais il peut en exister d'autres. Ces cas résultent de trois risques inhérents au « triangle fiscal » mentionné ci-dessus :

— les mécanismes défensifs constituent par nature des mesures de caractère unilatéral prises par un État qui se trouve confronté à une évasion fiscale ; les pays faisant partie du triangle et qui ne sont pas victimes d'une telle évasion (du moins d'une manière spécifique) et qui n'appliquent pas de dispositions défensives n'ont pas de raison de les reconnaître, car cette reconnaissance pourrait avoir pour eux des conséquences indésirables sur le plan fiscal ;
— les relations fiscales internationales reposent sur la présomption de la « bonne foi » et ne sont pas adaptées à des mesures spécifiques telles que les dispositions défensives, en particulier dans une situation triangulaire ;

— les autorités fiscales concernées peuvent se montrer réticentes à corriger une situation créée par le contribuable dans l'espoir d'en retirer un avantage personnel.

Les contribuables ne devraient donc pas perdre de vue les risques de ce genre et ils devraient comprendre qu'ils ne peuvent attendre des autorités fiscales qu'elles se montrent aussi attentives à éviter les conséquences de ces situations qu'elles le seraient dans des circonstances normales.

87. Certains mettent même en doute le fait que dans les situations impliquant l'intervention d'une société écran, la double imposition doive être systématiquement évitée. À cet égard, on se trouve en présence de deux lignes de pensée :

— Dans un sens, on fait valoir que le contribuable doit subir tous les risques découlant du stratagème dans lequel il s'est engagé en vue d'en retirer des avantages fiscaux. L'administration fiscale ne pourrait le protéger en aucune manière contre les conséquences inattendues qui pourraient résulter de tels stratagèmes. Une telle protection n'est même pas souhaitable si l'on considère que le risque persistant de double imposition agira dans une certaine mesure comme un facteur dissuasif à l'égard des arrangements de caractère artificiel.
— À l'inverse, on soutient que le contribuable est habilité à demander un traitement équitable dès lors que l'administration fiscale a mis en œuvre avec succès ses dispositions défensives. Le laisser encourir une double imposition dans les cas où cette dernière peut être évitée conduirait manifestement à lui imposer une charge fiscale supplémentaire présentant le caractère d'une sanction. Ceci ne serait pas justifié puisque l'application de sanctions relève normalement de la législation des pays concernés et doit s'effectuer sous le contrôle des tribunaux ordinaires.

Il n'est pas facile de concilier ces approches divergentes. Celles-ci ne semblent d'ailleurs pas fondées sur des principes juridiques bien définis mais découlent plutôt de l'attitude générale des autorités fiscales à l'égard de l'évasion fiscale. La persistance de ces deux points de vue, et la difficulté de les concilier, constituent en tout cas des éléments dont les contribuables doivent être conscients.

88. La conclusion minimale que l'on peut en tirer est que, si les administrations fiscales ne peuvent garantir une protection contre les risques inhérents aux arrangements impliquant l'intervention d'une société écran,

elles devraient néanmoins s'efforcer d'éviter des réactions excessives. À cet effet, il est souhaitable :

— que le pays de résidence respecte les principes généraux énoncés aux paragraphes 46 à 48 dans la conception et l'application de ses dispositions défensives ;
— que les pays qui, à un stade antérieur, ont coopéré par échange d'informations afin de combattre l'évasion fiscale, se montrent également disposés à coopérer entre eux pour remédier à la double imposition lorsque les circonstances le justifient.

89. Ceci comporte cependant des limites. La coopération suppose comme préalable que le contribuable ait fourni des informations complètes et que les autorités fiscales soient suffisamment convaincues qu'elles ont une vision adéquate des stratégies d'évasion fiscale mises en œuvre par le contribuable, et qu'aucun autre revenu de montant significatif n'a été soustrait à l'impôt. Dans la pratique, il n'en sera pas toujours ainsi. De plus, le contribuable ne peut raisonnablement s'attendre à bénéficier d'une réduction de l'imposition dans le pays écran alors qu'il a volontairement eu recours à ce pays pour faire échapper son revenu à l'impôt dans le pays de sa résidence.

90. Enfin, lorsqu'il s'agit d'examiner les mesures de protection du contribuable, on ne peut manquer d'évoquer la mise en œuvre de la procédure amiable prévue à l'article 25 du Modèle de Convention. Sur le plan des principes, les pays membres de l'OCDE s'accordent généralement à considérer que l'article 25 s'applique aux cas de double imposition résultant de l'application des mesures défensives étudiées ci-avant. Ceci est particulièrement vrai depuis que le Modèle de Convention (voir le texte de 1977) a été complété de manière à s'appliquer aux cas de double imposition économique et que dès lors ces cas rentrent dans le champ d'application de la procédure amiable (*cf.* paragraphe 8 des Commentaires sur l'article 9 et paragraphes 8 et 9 des Commentaires sur l'article 25). Dans la pratique — et mis à part un État dont les tribunaux ont pris une décision en sens contraire — les autorités fiscales des États considèrent d'ailleurs que les impositions établies par application de mesures défensives ressortissent à la procédure amiable.

91. On ne peut cependant pas perdre de vue que la procédure amiable n'offre pas au contribuable la garantie totale d'échapper à la double imposition. En effet, le contribuable dont le procédé d'évasion fiscale a été déjoué par l'application des mesures défensives, ne peut raisonnablement s'attendre à ce que son administration fiscale manifeste un grand empressement à mettre en œuvre une procédure amiable. D'autre part, on doit noter d'une manière plus générale que l'article 25 impose aux administrations fiscales concernées une obligation « de diligence » (c'est-à-

dire leur impose l'obligation de se concerter), mais non une obligation « de résultat », en ce sens qu'aucune procédure, d'arbitrage ou autre, n'est offerte au contribuable pour les cas où les administrations fiscales persistent à ne pas être d'accord sur la manière de remédier à la double imposition.

VIII. REMARQUES FINALES

92. À l'issue de cette étude, il n'apparaît pas possible de formuler des recommandations susceptibles de s'appliquer à tous les cas d'évasion fiscale par l'entremise de sociétés écran et d'être acceptées par tous les pays membres. Un certain nombre de conclusions se dégagent cependant :

a) L'application de mesures défensives constitue un développement relativement récent des législations nationales et des relations fiscales internationales. C'est aussi un domaine délicat, dans la mesure où l'on traite de cas dans lesquels se rencontrent des conflits entre la construction juridique et les réalités économiques d'une situation.

b) Les mesures défensives prises par certains États constituent, dans l'esprit de ceux-ci, un moyen indispensable pour lutter contre des procédés d'évasion fiscale qui se seraient probablement développés davantage en l'absence de réactions de ces États. Sous réserve d'une opinion divergente, ces mesures défensives sont considérées comme étant, de manière générale, conformes aux principes sur lesquels est fondé le Modèle de Convention de l'OCDE et à l'esprit des conventions fiscales. Des réponses aux problèmes soulevés par ces dispositions devraient être trouvées dans le cadre du Modèle lui-même ou en en respectant l'esprit. Il faut toutefois reconnaître, que lorsque les contribuables font usage de dispositifs de caractère artificiel, ils s'exposent à certains risques contre lesquels les administrations fiscales ne peuvent leur garantir une protection totale.

c) L'utilisation de sociétés écran tire parti des systèmes juridiques nationaux pour faire échapper à l'impôt certains revenus. Il est donc inévitable que les mesures défensives aillent à l'encontre de la structure générale des systèmes juridiques rencontrés dans les pays membres de l'OCDE, notamment de la territorialité de l'impôt et de la reconnaissance des personnes morales. En s'écartant de ces principes, les mesures défensives peuvent entraîner une insécurité du droit et des affaires. Les États devraient éviter, dans la mesure du possible, de créer des difficultés pour l'exercice d'activités économiques de bonne foi, et ne pas porter atteinte à la souveraineté fiscale des autres États.

d) Les mesures défensives ne doivent donc être appliquées que dans les domaines où les abus sont réellement reconnus. Cette application ne devrait pas s'étendre aux activités, telle que la production, les prestations normales de services ou le commerce, exercées de manière effective par des sociétés engagées dans une réelle activité, lorsque ces activités sont intégrées sans équivoque dans l'environnement économique du pays dont la société est résidente et qu'elles sont exercées d'une manière telle que l'on ne peut soupçonner aucune évasion fiscale. Les modalités d'application technique de ces mesures devraient rester conformes à l'esprit des conventions fiscales. Il est souhaitable que les États qui ont adopté — ou adopteraient à l'avenir — des mesures de ce genre, soient disposés à débattre des difficultés qui en résultent, et ce, dans un cadre bilatéral ou, lorsque c'est souhaitable, dans un cadre multilatéral.

e) La matière traitée dans le présent rapport est en constante évolution. Le Comité des affaires fiscales — qui apparaît comme étant le forum indiqué pour en débattre — restera donc attentif à ses développements et sera prêt à en poursuivre l'examen dès que les circonstances le justifieront, ce qui pourrait avoir pour résultat des modifications du Modèle de Convention de 1977.

93. En conclusion, le Comité a exprimé le souhait que :

a) les pays membres qui instaurent des mesures dirigées contre l'utilisation de sociétés écran, conçoivent ces mesures en respectant les principes de fiscalité internationale généralement reconnus entre les pays membres de l'OCDE et l'esprit des conventions de double imposition, et restent attentifs aux effets défavorables que de telles dispositions peuvent avoir pour d'autres pays ;

b) les pays membres qui appliquent de telles mesures s'efforcent dans toute la mesure du possible de le faire en conformité avec les engagements qu'ils ont pris dans les conventions de double imposition qu'ils ont conclues ;

c) les pays membres qui considèrent que les dispositions défensives prises par d'autres pays portent atteinte à leur souveraineté fiscale, vont à l'encontre de leur propre politique fiscale, sont contraires à des engagements internationaux ou créent d'autres difficultés, évoquent la question au sein du Comité afin de rechercher des solutions appropriées.

94. Le Comité entend par ailleurs :

i) poursuivre l'étude des problèmes ainsi posés et recommander les solutions à y apporter ;

ii) examiner tout élément nouveau en ce domaine ; et

iii) reprendre l'étude de la question quand il envisagera d'apporter des modifications au Modèle de Convention de 1977.

Observations de la Suisse

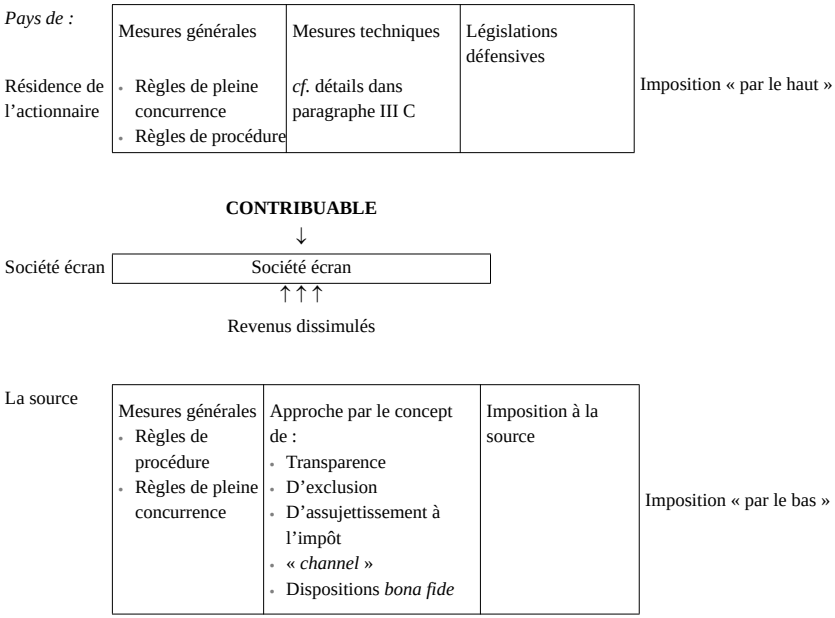
95. Les mesures défensives décrites dans le présent document (en particulier dans les paragraphes 29 à 31 et 38 à 40) sont contraires à l'esprit des conventions bilatérales de double imposition conclues entre les pays membres de l'OCDE car elles aboutissent en fait à une application extraterritoriale du droit fiscal national.

96. Ces mesures entravent les relations économiques internationales et entraînent des complications administratives importantes tant pour les contribuables que pour les administrations. Comme des divergences de vues existent en outre sur le point de savoir dans quelle mesure certaines dispositions (*cf.* les paragraphes 30, 38, et 39 du rapport) sont en contradiction avec le Modèle de Convention de l'OCDE de 1977 (en particulier avec son article 7, paragraphe 1, et son article 24), des dispositions légales de ce genre ne devraient pas être mises en vigueur sans consulter au préalable les États contractants ; leurs intérêts légitimes devraient alors être pris en considération.

97. La Suisse est en outre d'avis que l'interprétation contenue au paragraphe 36 du rapport concernant l'article 4, paragraphe 1, méconnaît le sens et le but de cette disposition.

ANNEXE I

MESURES DÉFENSIVES : APERÇU GÉNÉRAL



Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais

(adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 novembre 1986)

Table des matières

I. Exposé du problème . . . . . R(6)-2
A. Généralités . . . . . R(6)-2
B. Les « sociétés relais » . . . . . R(6)-2
C. Exemples . . . . . R(6)-3
D. Caractéristiques essentielles des situations visées . . . . . R(6)-5
E. Autres aspects du problème . . . . . R(6)-6
F. Transactions de bonne foi . . . . . R(6)-6
G. Cas similaires . . . . . R(6)-7
H. Recherche de solutions . . . . . R(6)-7

II. Le Modèle de Convention de l'OCDE de 1977 : esprit général et dispositions particulières . . . . . R(6)-8
A. La situation générale . . . . . R(6)-8
B. Clauses préventives de l'évasion fiscale . . . . . R(6)-8

III. Conventions bilatérales : problèmes à régler lors de la négociation . . . . . R(6)-11
A. Démarche générale . . . . . R(6)-11
1. Esprit général des conventions à l'égard des pays à faible imposition . . . . . R(6)-11
2. Dispositions particulières à l'égard des pays à faible imposition . . . . . R(6)-11
B. Dispositions particulières concernant les sociétés relais . . . R(6)-12
1. La clause de la « transparence » . . . . . R(6)-13
2. Les clauses d'exclusion . . . . . R(6)-14
3. La clause d'assujettissement à l'impôt . . . . . R(6)-15
4. La formule du transit . . . . . R(6)-18
5. Les clauses de bonne foi . . . . . R(6)-20

IV. Application des conventions en vigueur . . . . . R(6)-21
A. Considérations générales . . . . . R(6)-21
B. Traitement des procédés artificiels d'évasion fiscale . . . . . R(6)-21

V. Observations finales . . . . . R(6)-22

ANNEXE I. Description des situations de "relais" . . . . . R(6)-23
ANNEXE II. Exemples de clauses bilatérales . . . . . R(6)-24

I. EXPOSÉ DU PROBLÈME

A. *Généralités*

R (6)

1. Dans ses Commentaires sur l'article 1 du Modèle de Convention de l'OCDE de 1977, le Comité des affaires fiscales avait exprimé sa préoccupation à l'égard de l'usage incorrect des conventions fiscales par toute personne (résidente ou non d'un État contractant) qui agirait par l'entremise d'une entité juridique créée dans un État dans le but principal ou exclusif d'obtenir les allégements d'impôts prévus dans les conventions conclues par cet État et auxquels cette personne n'aurait pas droit directement (*cf.* paragraphe 9).

2. Le présent rapport étudie la situation la plus courante, dans laquelle une société établie dans un État partie à une convention sert à faire transiter un revenu dont le bénéfice est d'un point de vue économique, recueilli par une personne domiciliée dans un autre État, qui est alors en mesure de profiter « indûment » des avantages prévus par une convention fiscale. Cette situation — dans laquelle un contribuable cherche à bénéficier de la convention la plus favorable — est souvent désignée par l'expression « *treaty shopping* ». La « société relais », qui est un élément caractéristique de ces mécanismes, est le plus souvent une personne morale, mais peut aussi bien être une société de personnes, un « trust » ou entité similaire. Les avantages fiscaux visés par le présent rapport sont principalement obtenus au détriment de l'État de la source du revenu. Les aspects de l'imposition dans l'État du domicile de la personne qui bénéficie économiquement du revenu sont brièvement exposés mais ils sont traités de façon plus approfondie dans le rapport précédent sur les « sociétés écran ».

3. Il convient d'observer qu'une entité juridique est parfois créée dans un but autre que fiscal (par exemple, accès au marché des capitaux, réglementation des changes, situation politique, nécessité de se présenter dans le pays de l'investissement, sous le couvert du pays de la société intermédiaire) ce qui entraîne aussi, évidemment, des conséquences au plan fiscal. Ces aspects de la question ne sont pas traités dans le présent rapport.

B. *Les « sociétés relais »*

4. Les avantages prévus par les conventions auxquels on se réfère peuvent être obtenus principalement de deux manières : par l'utilisation d'une société relais direct ou par une stratégie de « tremplin ». La nature de ces manœuvres est exposée brièvement ci-dessous ; elle est aussi présentée sous forme de graphique à l'annexe 1.

1. *Relais direct*

   Une société résidente de l'État A reçoit de l'État B des dividendes, intérêts ou redevances. En vertu de la convention fiscale signée entre l'État A et l'État B, la société demande à l'État B une exonération totale ou partielle de la retenue à la source opérée par cet État. Or la société appartient entièrement à un résident d'un État tiers qui ne peut bénéficier des dispositions de la convention signée entre les États A et B ; elle a été constituée à seule fin de profiter des avantages prévus par cette convention et, dans ce but, les actifs et droits générateurs des dividendes, intérêts ou redevances lui ont été transférés. Dans le cas de dividendes, le revenu est exonéré d'impôt dans l'État A en vertu du régime sociétés mères/filiales prévu par la législation interne de l'État A ou par la convention entre l'État A et l'État B.

2. *Stratégie de « tremplin » (« stepping stone »)*

   La situation est la même que dans l'exemple précédent mais la société résidente de l'État A est intégralement assujettie à l'impôt dans cet État. Elle verse un montant élevé d'intérêts, commissions, rémunérations de services et dépenses similaires à une seconde société apparentée créée dans l'État D. Ces versements sont déductibles des bénéfices de la société établie dans l'État A et réduisent d'autant la base imposable de celle-ci ; ils sont également exonérés d'impôt dans l'État D, où elle dispose d'un régime fiscal particulier.

Dans l'un ou l'autre cas, l'utilisation de la « société de transit » ne donne pas lieu à une imposition substantielle dans l'État « transit ». C'est là normalement un élément essentiel du mécanisme car, autrement, l'avantage qui découlerait de l'utilisation de la convention fiscale serait largement annulé par l'imposition dans cet État.

C. *Exemples*

5. Quelques exemples illustreront la description générale de la section précédente.

a) Exemple 1

Une personne X, résidente d'un État qui n'a pas signé de conventions fiscales, perçoit d'un certain nombre d'États des intérêts d'obligations qui, selon la législation desdits États, font l'objet d'une retenue à la source. X établit une société dans l'État A qui possède un vaste réseau de conventions fiscales ; il transfère les obligations à la société. Les intérêts qui échoient maintenant à cette société sont soumis dans

l'État A à une imposition faible, voire nulle, du fait d'exonérations fiscales expressément prévues pour ce genre de sociétés. La société demande, aux États de la source des intérêts, une exonération ou une réduction de la retenue à la source en se fondant sur les conventions signées par l'État A. Les intérêts recueillis par la société résidente de l'État A sont alors transférés à X à titre de prêts.

b) Exemple 2

Une société Y, qui est résidente de l'État O, a mis au point un brevet et elle a l'intention de conclure des accords de licence avec des concessionnaires situés dans un certain nombre d'États. Y transfère le brevet à une société établie dans l'État A. Comme dans l'exemple *a)*, les redevances sont soumises dans l'État A à un impôt faible, voire nul, et il est demandé aux États où les redevances ont leur source, une exonération ou une réduction de la retenue à la source. Les redevances peuvent alors être transférées à la société Y à titre de dividendes, et elles pourront même souvent être exonérées dans l'État de résidence de la société Y en vertu du privilège d'affiliation.

c) Exemple 3

Une société mère Z contrôle à 100 % des filiales établies dans les États C_1, C_2 et C_3. L'État de résidence de la société Z n'a conclu aucune convention avec les États C_1, C_2 et C_3. La société Z transfère ses participations à une société établie dans l'État A. Les dividendes encaissés par cette société ne sont pas imposés dans l'État A en raison du privilège d'affiliation ou du système de crédit d'impôt indirect en vigueur dans cet État. L'exemption de la retenue à la source dans les États de résidence C_1, C_2 et C_3 est demandée en vertu des conventions conclues par l'État A. Les dividendes sont réinvestis par la société Z dans de nouvelles filiales.

d) Exemple 4 (« tremplin »)

Une société établie dans un paradis fiscal envisage de placer des fonds sous la forme de prêt dans l'État A où l'imposition est élevée. Les fonds sont transférés par le canal d'une société établie à cette fin dans un État à imposition élevée, l'État B. Cette société perçoit les intérêts versés de l'État A au taux, par exemple, de 12 % et verse à la société établie dans le paradis fiscal un intérêt de 11,5 %. L'État A perçoit une retenue à la source sur les intérêts mais celle-ci est réduite à zéro selon la convention entre les États A et B. L'État B ne perçoit pas de retenue à la source sur les intérêts en droit interne. En l'occurrence, la

société établie dans le paradis fiscal bénéficie des avantages d'une convention conclue entre les États à forte imposition A et B, bien qu'elle ne soit imposable dans ce dernier État que dans une mesure insignifiante (puisqu'elle paiera un impôt normal simplement sur la différence marginale de 0,5 % des intérêts).

D. Caractéristiques essentielles des situations visées

6. Les situations exposées plus haut ont pour résultat que la société de transit profite en son propre nom des avantages prévus par la convention fiscale dans l'État de la source ; toutefois, économiquement, les personnes qui profitent des revenus ne sont pas fondées à se prévaloir des dispositions de la convention. Sur le plan fiscal, l'avantage est incontestable du fait que l'imposition est faible, voire inexistante, dans l'État de la résidence de la société de transit. L'avantage acquis dans l'État de la source découle exclusivement de la convention car la législation fiscale de cet État impose en général tous les non-résidents, y compris en l'espèce la société de transit ; c'est donc au moyen de la convention qu'il convient de régler la difficulté.

7. Cette situation n'est pas satisfaisante à plusieurs égards :

a) Les avantages accordés par la convention conclue entre deux États profitent économiquement à des personnes qui sont résidentes d'un État tiers d'une manière qui n'était pas prévue par les États contractants ; ceci fait échec au principe de la réciprocité et rompt l'équilibre des sacrifices consentis par les parties contractantes dans une convention fiscale.

b) Un revenu traversant les frontières peut être exonéré totalement de l'impôt ou faire l'objet d'une imposition anormalement faible, et ce, d'une manière qui n'avait pas été voulue par les États contractants. Cette situation est inadmissible parce que l'octroi par un État des avantages prévus dans une convention est généralement motivé par le fait que le revenu en question est imposé dans l'autre État ou du moins est soumis à un régime fiscal normal.

c) L'État de résidence du bénéficiaire du revenu en dernier ressort est peu incité à conclure une convention avec l'État de la source, car ses propres résidents peuvent profiter indirectement des avantages accordés par l'État de la source, sans que l'État de la résidence lui-même doive accorder des avantages équivalents.

Ces considérations confirment l'opinion générale du Comité des affaires fiscales qu'il y a usage incorrect d'une convention lorsqu'une personne (résidente ou non d'un État contractant) agit par l'entremise d'une entité juridique créée dans un État dans le but principal d'obtenir les allégements d'impôts prévus dans les conventions conclues par cet État et auxquels cette

personne n'aurait pas droit directement (voir le paragraphe 1 ci-dessus). Il convient de les avoir présentes à l'esprit lorsqu'on détermine les cas dans lesquels il est justifié de refuser le bénéfice des conventions en vigueur afin de faire échec à la pratique du « *treaty shopping* » [utilisation de la convention la plus favorable] et lorsqu'on met au point les dispositions nouvelles à inclure dans les conventions bilatérales ou dans des amendements au Modèle de Convention de l'OCDE.

E. Autres aspects du problème

8. Le présent rapport traite essentiellement de l'imposition dans l'État de la source. Mais il existe aussi des allégements fiscaux dans l'État de résidence du contribuable qui recueille économiquement les avantages prévus par la convention. En fait, dans les exemples exposés ci-avant (*cf.* paragraphe 5), cet État ne peut imposer, ou n'impose pas le revenu, bien que dans ces cas le contribuable en tire tout le profit économique (en le recevant à titre de prêt ou de dividende, ou en le réinvestissant dans d'autres filiales). Cependant ces avantages fiscaux posent des problèmes très différents, car ils découlent de la législation interne, et les difficultés liées à la convention ne se produisent alors le plus souvent qu'à titre accessoire. Ces questions sont donc traitées dans les rapports contenus dans le présent volume qui traitent des « paradis fiscaux » et des « sociétés écran ». Des considérations analogues sont valables lorsqu'il s'agit de l'émission d'obligations par le biais de sociétés de transit constituées dans des pays qui ne perçoivent pas de retenue à la source sur les intérêts.

F. Transactions de bonne foi

9. Les situations exposées plus haut se produisent dans de nombreuses transactions normales d'entreprises qui opèrent sur le plan international. Ainsi, une société mère d'un groupe établie dans l'État X peut avoir une filiale de production dans l'État A, qui a mis au point pour ses fabrications un brevet dont elle a concédé l'usage à une entreprise établie dans l'État B dont elle perçoit des redevances. Il est clair que le bénéfice des exemptions d'impôts prévues pour ces redevances dans la convention conclue entre l'État A et l'État B ne saurait être refusé parce qu'aucune convention n'a été signée entre l'État de la source des redevances (B) et l'État de la société mère (X). Ces transactions de bonne foi n'entrent pas dans le cadre du présent rapport car elles n'impliquent manifestement aucune utilisation incorrecte des conventions fiscales. Il en est ainsi, d'une façon générale, dans tous les cas où les actifs ou droits générateurs du revenu pour lequel les avantages prévus par la convention sont réclamés sont effectivement liés à certaines activités exercées dans l'État A, comme la production, la prestation de services ou la commercialisation de marchandises.

G. Cas similaires

10. La discussion précédente reposait sur l'hypothèse que l'utilisation incorrecte était le fait d'une personne résidente d'un État n'ayant pas conclu de convention avec l'État de la source des revenus. Les mêmes problèmes peuvent se poser lorsqu'il existe une convention entre l'État de la résidence et l'État de la source, mais que :

a) cette convention offre une moindre protection que celle qui a été conclue entre l'État de la source et l'État de la société de transit ;

b) l'utilisation d'une société relais peut éviter d'avoir à fournir des renseignements à l'État de la résidence ;

c) les deux conventions offrent une protection équivalente, mais l'utilisation de la société relais permet d'échapper à l'impôt dans l'État de la résidence [du fait, par exemple, que l'utilisation de la société de transit peut transformer des revenus, tels que des redevances, en dividendes bénéficiant du privilège d'affiliation (*cf.* Exemple 2 cité au paragraphe 5)].

Les principes exposés par le présent rapport s'appliquent à ces cas.

H. Recherche de solutions

11. L'existence de « sociétés relais » est depuis longtemps une source de préoccupation lors de l'élaboration des conventions. Elle peut aussi susciter des difficultés dans l'application de conventions existantes si les parties contractantes ignoraient l'existence de « sociétés de transit » au moment de la conclusion de la convention, ou si l'existence de ces sociétés n'a soulevé un problème qu'ultérieurement (à cause, par exemple, de modifications apportées à la législation interne ou de l'apparition de nouveaux procédés d'évasion fiscale, comme la stratégie du « tremplin »).

12. Pour essayer de résoudre le problème, le présent rapport passe en revue :

a) certaines clauses du Modèle de Convention de l'OCDE et leurs conséquences pour les sociétés de transit (partie II),

b) quelques clauses particulières relevées actuellement dans les conventions bilatérales (partie III), et

c) les problèmes que pose l'application des conventions fiscales existantes (partie IV).

À la lumière de ces analyses, des suggestions seront présentées en vue d'actions futures (partie V).

II. LE MODÈLE DE CONVENTION DE L'OCDE DE 1977 : ESPRIT GÉNÉRAL ET DISPOSITIONS PARTICULIÈRES

R (6)

A. *La situation générale*

13. Normalement, selon le Modèle de Convention de l'OCDE, la société de transit sera considérée comme une personne [article 3, paragraphe 1 *a)* et *b)*] résidente de l'État où elle est établie (article 4). Elle peut donc se prévaloir en son propre nom des avantages prévus par la convention. Il y a certes des cas où la société est exclue du bénéfice de la convention à cause de circonstances particulières, mais il sera rarement possible de vérifier si elles sont présentes. C'est le cas par exemple :

— lorsque la qualité de personne morale n'est pas reconnue à l'entité qui sert au transit (s'agissant, par exemple d'une société de personnes, ou d'un « trust » qui peut ne pas être considéré comme une « personne » d'après les dispositions de la convention) ;
— lorsque la société n'est pas assujettie à l'impôt dans l'État où elle est établie en raison de son domicile, de son siège de direction ou de tout autre critère analogue (par exemple, le fait que son conseil d'administration ne siège pas dans cet État) ;
— lorsque les avoirs et droits générateurs des dividendes, intérêts et redevances n'ont pas été effectivement transférés à la société, de sorte qu'elle joue simplement le rôle d'intermédiaire lorsqu'elle perçoit le montant de ces revenus.

En cas de doute, la société de transit devra fournir les renseignements nécessaires sur la demande de l'administration fiscale de l'État de la source. Cependant, la pratique montre d'une façon générale que ces démarches ne sont pas suffisantes pour contrecarrer l'usage incorrect des conventions par le biais d'une société de transit.

B. *Clauses préventives de l'évasion fiscale*

14. Dans son Modèle de Convention révisé de 1977, l'OCDE a inclus des dispositions qui empêchent dans certains cas les personnes non fondées à se prévaloir des dispositions d'une convention de s'en assurer le bénéfice par le biais d'une société de transit.

a) Aux termes de la seconde phrase du paragraphe 1 de l'article 4, l'expression « résident d'un État contractant » ne comprend pas « les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État ou pour la fortune qui y est située ». Cette disposition vise clairement certains privilèges particuliers qui sont accordés à cause des relations internationales

d'une personne et qui lui confèrent en fait la qualité de non-résident et non pas celle de résident. Les Commentaires sur cet article du Modèle de Convention de 1977 donnent en exemple le cas de certains agents diplomatiques. Mais la clause s'appliquerait, dans son esprit comme dans sa lettre, au cas par exemple d'une société sous contrôle étranger qui serait exonérée de l'impôt sur son revenu étranger dans l'État dont elle est un résident en vertu de privilèges destinés spécifiquement à attirer les sociétés de transit. Cette clause suscite cependant des difficultés et comporte par elle-même des limitations. Elle doit donc être interprétée de façon restrictive, sinon elle risquerait d'exclure du champ d'application de la Convention tous les résidents des pays qui appliquent le principe de la territorialité en vue de l'imposition de revenus ; ceci introduit donc un élément d'incertitude quant à l'application de la clause aux sociétés de transit. En outre, pour être efficace, la clause devrait aussi s'appliquer lorsque la société de transit est entièrement exonérée d'impôt grâce à des privilèges particuliers. Toutefois, la clause ne couvre pas les cas dans lesquels le statut particulier ne consiste pas en une exonération du revenu mais, par exemple, en une réduction importante des taux d'imposition normaux. Elle ne couvre pas non plus le cas du « tremplin » [voir plus haut le paragraphe 4(2) ; voir aussi le paragraphe 36 du rapport sur les « sociétés écran »].

b) Selon les articles 10 à 12 du Modèle de l'OCDE, la limitation, dans l'État de la source, de l'impôt sur les dividendes, intérêts et redevances n'est pas applicable lorsque la société de transit n'est pas le « bénéficiaire effectif » du revenu. Ainsi, le bénéfice de la limitation de l'impôt ne peut être obtenu lorsque la personne qui en profite économiquement n'y a pas droit et a placé la société de transit comme intermédiaire entre elle-même et le débiteur du revenu (paragraphes 12, 8 et 4 des Commentaires relatifs, respectivement, aux articles 10, 11 et 12). Les Commentaires mentionnent le cas d'un agent ou autre mandataire. La clause s'appliquera cependant aussi dans d'autres cas où une personne passe un contrat ou assume des obligations qui lui confèrent des responsabilités analogues à celles d'un agent ou mandataire. Ainsi, une société de transit ne pourra normalement être considérée comme le bénéficiaire effectif du revenu si, bien que possédant formellement certains actifs, elle ne dispose que de pouvoirs très restreints qui la mettent simplement dans la position d'un dépositaire ou d'un administrateur agissant pour le compte des parties intéressées (dans la plupart des cas, les actionnaires de la société de transit). Dans la pratique, toutefois, il sera généralement difficile pour l'État de la source de prouver que la

société de transit n'est pas le « bénéficiaire effectif » du revenu. Le fait qu'elle ait pour objet principal de détenir des actifs ou des droits n'est pas en soi suffisant pour qu'elle soit assimilable à un simple intermédiaire, encore qu'il puisse indiquer qu'un examen plus approfondi s'impose. De toute façon, cet examen sera particulièrement fastidieux pour l'État de la source, et même l'État de résidence de la société de transit n'aura pas toujours les informations nécessaires concernant les actionnaires de cette société, ses rapports avec les actionnaires ou d'autres parties intéressées, ou encore le processus de décision de la société. Ainsi, même un échange de renseignements entre l'État de la source et l'État de résidence de la société ne résoudra peut-être pas la question. C'est apparemment à cause de ces difficultés que les Commentaires du Modèle de l'OCDE de 1977 évoquaient la possibilité de définir avec plus de précision, lors des négociations bilatérales, le traitement à réserver à ces sociétés (voir le paragraphe 22 des Commentaires relatifs à l'article 10).

15. Les nouvelles dispositions du Modèle de l'OCDE de 1977 traitent donc d'une façon assez rudimentaire de la situation des sociétés de transit ; elles ne font en fait que refléter le souci général d'éviter un usage incorrect des conventions fiscales. S'il est clair que les deux États contractants devront procéder entre eux à tous les échanges de renseignements nécessaires pour l'application de ces clauses, cela ne suffira pas à empêcher une personne d'agir par l'entremise d'une entité juridique créée dans un État pour obtenir des allégements d'impôts auxquels elle ne pourrait prétendre directement et s'assurer ainsi indûment des avantages fiscaux (paragraphes 8 et 9 des Commentaires relatifs à l'article 1).

16. Les avis peuvent différer quant à savoir si l'absence de solution globale au problème posé par les sociétés de transit constituait une lacune sérieuse du Modèle de Convention de l'OCDE de 1977. Il a été en tout cas entendu que les pays membres étaient libres, comme il est indiqué dans les Commentaires, d'introduire dans leurs conventions bilatérales des clauses appropriées. L'évolution de la question au cours des dernières années a cependant augmenté l'acuité du problème et la nécessité d'en approfondir l'étude. Il semble que des améliorations pourraient être apportées à plusieurs égards :

a) l'OCDE devrait exposer avec plus de précision les dispositions à prendre à l'égard des sociétés de transit, pour parer à tout usage incorrect des conventions fiscales ; il faudrait donc tenir compte d'une façon ou d'une autre (par exemple, en donnant un résumé ou en citant un passage du présent rapport) des conclusions auxquelles le Comité des affaires fiscales est parvenu dans la partie III ci-après ;

b) il semble que de nouvelles stratégies soient apparues récemment pour l'utilisation des sociétés de transit établies dans un grand nombre de pays. Le Modèle de Convention de l'OCDE ou ses Commentaires devraient donc fournir des solutions à ce problème, en tenant compte des observations du Comité présentées dans la partie IV ci-après ;

c) les dispositions dont il est fait état au paragraphe 14 ci-dessus, et éventuellement le texte des Commentaires, devraient être révisés afin d'éliminer les difficultés et les incertitudes existantes.

L'étude de ces problèmes sera poursuivie lors d'une éventuelle révision du Modèle de Convention de l'OCDE.

III. CONVENTIONS BILATÉRALES : PROBLÈMES À RÉGLER LORS DE LA NÉGOCIATION

A. Démarche générale

1. *Esprit général des conventions à l'égard des pays à faible imposition*

17. Le problème des sociétés de transit tient normalement au fait que les avantages prévus par la convention ne sont pas compensés par un impôt équivalent dans le pays dont la société de transit est un résident parce que ce pays n'impose pas le revenu (ou l'impose faiblement). Dans ce cas une solution radicale serait de ne pas conclure de conventions avec des pays qui sont particulièrement portés à devenir un refuge pour les sociétés de transit (du fait, par exemple, qu'ils n'imposent pas le revenu ou qu'ils offrent à ces sociétés des exonérations particulières). Dans bien des cas, cette politique est justifiée dans le principe, car il est possible, par le biais des dispositions de la législation interne, de remédier de façon satisfaisante à la faible double imposition qui peut se produire.

2. *Dispositions particulières à l'égard des pays à faible imposition*

18. Il n'est cependant pas toujours possible de s'abstenir de signer des conventions avec des pays à faible imposition, soit parce que les deux États intéressés entretiennent d'importantes relations commerciales normales qu'il faut protéger contre une double imposition, soit parce que la convention a d'autres objectifs impérieux (par exemple, améliorer le climat des investissements privés dans un pays en développement). En outre, une situation de « transit » peut même se produire entre des pays dont l'imposition ne présente pas de particularités, notamment dans le cas de la stratégie du « tremplin » [voir plus haut le paragraphe 4(2)].

19. Il serait donc de bonne politique de tenir compte du fait que le but d'une convention bilatérale est de remédier à la double imposition internationale tout en évitant une utilisation incorrecte de ses dispositions. Si un État contractant souhaite se protéger contre les stratégies internationales d'évasion fiscale, il peut :

— demander à l'autre État d'être prêt à coopérer par un échange de renseignements et par tout autre moyen afin d'empêcher une évasion fiscale internationale ;
— prendre les dispositions nécessaires pour être en mesure de fournir effectivement des informations.

On peut aussi se référer à la partie [paragraphe 11 *ii)*] de la Recommandation 833 (1978) de l'Assemblée parlementaire du Conseil de l'Europe, selon laquelle les États devraient s'abstenir de créer des lois fiscales spéciales visant essentiellement dans la pratique à accorder des avantages fiscaux injustifiés à certaines catégories de sociétés pour ce qui concerne leurs revenus provenant de l'étranger.

20. Les sociétés de transit peuvent être la source de difficultés pour tous les pays membres de l'OCDE, car des procédés particuliers d'évasion fiscale font même parfois appel à un pays « à forte imposition » pour permettre d'utiliser de façon incorrecte une convention fiscale [c'est le cas, par exemple, de la société « tremplin » — voir le paragraphe 4(2) ci-dessus]. Dans ces cas, la plupart des pays membres de l'OCDE sont prêts à coopérer de la façon exposée au paragraphe précédent. Étant donné que les résidents des autres pays de l'OCDE peuvent se servir des conventions bilatérales conclues par un pays de l'OCDE avec d'autres pays, il est de l'intérêt d'un grand nombre de pays membres de l'OCDE de mettre au point des démarches appropriées.

B. Dispositions particulières concernant les sociétés relais

21. Pour trouver des solutions adéquates au problème des sociétés de transit, un moyen non négligeable consiste à introduire dans la convention des clauses particulières visant cette situation. Dans la présente section, plusieurs méthodes vont être passées en revue avec, pour chacune, une description générale, une analyse de sa portée et ses limitations, et une appréciation ; ces méthodes utilisent les clauses ou formules ci-après :

1. la clause de la « transparence » (paragraphes 23 à 25);
2. les clauses d'exclusion (paragraphes 26 à 28) ;
3. la clause d'assujettissement à l'impôt (paragraphes 29 à 36) ;
4. la formule du transit (paragraphes 37 à 41) ;
5. les clauses de « bonne foi » (paragraphe 42).

On trouvera en annexe II des exemples de ces dispositions, telles qu'elles figurent dans certaines conventions entre pays Membres de l'OCDE.

22. Le Comité des affaires fiscales s'est abstenu de rédiger des textes définitifs, de présenter des recommandations précises quant aux circonstances dans lesquelles ces textes devraient être appliqués, et de fournir une liste exhaustive des remèdes susceptibles d'être ainsi adoptés. Les textes mentionnés sont destinés simplement à fournir aux responsables chargés de la négociation des conventions des indications qui leur permettront de trouver une solution à des cas particuliers. En se référant à ces textes, il faudra tenir compte :

— de la mesure dans laquelle les sociétés de transit peuvent réellement procurer des avantages fiscaux ;
— du contexte juridique dans les deux États contractants ;
— de la mesure dans laquelle ces dispositions pourraient par mégarde couvrir des activités économiques de bonne foi.

1. *La clause de la « transparence »*

a) Description générale

23. La manière radicale de faire face au problème des sociétés de transit consisterait à n'accorder d'une façon générale à une société le bénéfice de la convention que dans la mesure où son capital appartient à des résidents du pays dont elle est elle-même résidente. Par exemple, une formulation possible serait la suivante :

> « Une société qui est un résident d'un État contractant ne peut prétendre en vertu de la présente convention à un allégement d'impôt dans l'autre État contractant au titre d'un élément de revenu, profits ou bénéfices, que dans la mesure où elle n'appartient pas, directement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés, quel que soit le pays dont elles sont des résidentes, à des personnes qui ne sont pas des résidents du premier État. »

b) Portée et limitations

24. La clause de la « transparence » (« levée du voile social ») est la solution la plus directe au problème du transit. Elle est relativement simple et directe, mais elle présente quelques inconvénients manifestes.

i) Une telle disposition est incompatible avec le principe de la reconnaissance juridique des sociétés qui fait partie des systèmes juridiques de tous les pays et est respecté, sauf dans les cas d'abus, par le Modèle de Convention de l'OCDE.

ii) Ce genre de dispositions exigerait d'amples développements pour préserver les activités de bonne foi (*cf.* le paragraphe 42 ci-dessous). Ceci aboutirait à des règles complexes et difficiles à appliquer.

R (6)

iii) La clause n'éliminerait pas les possibilités d'utilisation des « sociétés tremplins » [*cf.* paragraphes 4(2) et 5*d*) ci-dessus].

iv) Il faudrait prévoir un dispositif qui permette d'appliquer la clause de façon simple et sûre, ce qui pourrait exiger le renversement du fardeau de la preuve.

v) Elle donnerait lieu à de grosses difficultés d'application dans les pays où le capital des sociétés est largement représenté par des actions au porteur.

c) Appréciation

25. La clause de la « transparence » semble avoir une place appropriée dans les conventions avec les pays qui n'ont pas d'imposition ou une très faible imposition et dans lesquels ne sont normalement exercées que peu d'activités industrielles ou commerciales. Même dans ce cas il conviendrait d'amender la disposition ou de la compléter par une autre pour préserver les activités de bonne foi. Les observations faites plus haut au paragraphe 19 seraient valables pour procéder à ces modifications.

2. Les clauses d'exclusion

a) Description générale

26. Bien souvent, une situation de « transit » ne pourra être créée qu'au moyen de sociétés qui sont exonérées d'impôts, totalement ou quasi totalement, et qui présentent des caractéristiques juridiques spéciales. Pour parer alors à un usage incorrect des conventions fiscales, on peut refuser à ces sociétés le bénéfice des conventions. Le principal cas est celui de certaines catégories de sociétés qui bénéficient dans l'État dont elles sont résidentes de privilèges fiscaux qui leur confèrent en quelque sorte le statut de non-résident. Comme ces privilèges sont accordés généralement à certaines catégories de sociétés définies dans la législation commerciale ou juridique d'un pays, la solution la plus radicale serait d'exclure ces sociétés du bénéfice de la convention. Une autre solution serait d'insérer une clause de sauvegarde qui pourrait être libellée de la façon suivante :

> « Aucune disposition de la Convention qui prévoit une exemption ou une réduction d'impôt ne s'applique aux revenus encaissés ou payés par une société telle qu'elle est définie à l'article ... de la Loi ..., ou par toute disposition similaire instaurée par ... après la signature de la convention. »

On pourrait réduire la portée de cette disposition en ne couvrant que le paiement de certains types de revenus déterminés, tels que dividendes, intérêts, redevances, plus-values, rémunérations d'administrateurs, etc. Avec une telle clause, les sociétés continueraient à bénéficier de la protection offerte par l'article 24 (Non-discrimination), et des dispositions de l'article 25 (Procédure amiable) et elles resteraient soumises aux dispositions de l'article 26 (Échange de renseignements).

b) Portée et limitations

27. Une clause d'exclusion négative de ce genre couvrirait les sociétés qui, d'après la législation fiscale de l'État dont elles sont résidentes, ont en fait le statut de non-résident et non pas celui de résident. Mais elle devrait s'appliquer non seulement dans les cas d'exonération totale, mais aussi lorsque l'impôt est réduit à un niveau inférieur à celui de l'ensemble des avantages prévus par la convention. En revanche, une telle clause n'exclurait pas du bénéfice de la convention les organismes de bienfaisance qui jouissent d'une exonération fiscale en raison même de l'objet particulier pour lequel ils ont été créés. Cependant, une telle disposition a une portée très limitée et elle ne saurait remédier aux procédés plus perfectionnés d'utilisation incorrecte des conventions fiscales.

c) Appréciation

28. Les clauses d'exclusion sont claires et d'application simple, encore qu'elles requièrent, dans certains cas, une certaine assistance administrative entre les États contractants. Pour l'État qui a prévu des privilèges spéciaux dans sa législation fiscale, elles constituent un instrument important, qui lui permettra d'éviter que ces privilèges ne servent de biais pour une utilisation incorrecte des conventions fiscales qu'il a conclues.

3. *La clause d'assujettissement à l'impôt*

a) Description générale

29. Les clauses générales d'assujettissement à l'impôt prévoient que le bénéfice de la convention ne sera accordé dans l'État de la source que si le revenu en cause est imposable dans l'État de la résidence, ce qui correspond pour l'essentiel à l'objet des conventions fiscales, qui est d'éviter la double imposition. Cependant, pour un certain nombre de raisons, le Modèle de l'OCDE ne recommande pas l'adoption d'une telle disposition générale. Cela se conçoit parfaitement dans le cas de relations internationales normales ; mais une clause d'assujettissement à l'impôt pourrait être justifiée dans une situation particulière de transit. Une disposition de protection de ce genre pourrait être libellée de la façon suivante :

« Lorsqu'un revenu provenant d'un État contractant est payé à une société qui est un résident de l'autre État contractant et dans laquelle une ou plusieurs personnes qui ne sont pas des résidents de cet autre État contractant,

i) ont directement ou indirectement, ou par l'intermédiaire d'une ou de plusieurs sociétés, quel que soit leur pays de résidence, un intérêt prépondérant sous forme d'une participation ou d'une autre manière, et

ii) exercent directement ou indirectement, seules ou ensemble, la direction ou le contrôle de ladite société, toute disposition de la présente Convention qui prévoit une exonération ou une réduction d'impôt s'applique uniquement aux revenus qui sont assujettis à l'impôt dans cet autre État d'après les règles ordinaires de sa législation fiscale. »

La notion d'« intérêt prépondérant » sera précisée par les États contractants lors de la rédaction de la convention bilatérale. Elle pourra, par exemple, être exprimée en termes d'un certain pourcentage du capital ou des droits de vote de la société.

b) Portée et limitations

30. La clause d'assujettissement à l'impôt, bien qu'assez proche d'une clause d'exclusion, couvre les cas dans lesquels il est impossible de donner une définition précise des situations à exclure. Ainsi, le critère de « l'imposition d'après les règles ordinaires » exclurait du bénéfice de la convention les sociétés qui peuvent prétendre :

— aux privilèges particuliers accordés aux « sociétés écran », « sociétés de domicile » ou « boîtes aux lettres », etc. ;
— à une dispense d'impôt en vertu d'arrangements spéciaux entre la société relais et l'administration fiscale ;
— à une réduction substantielle de l'impôt ou à une exonération totale.

31. Il y a en revanche des procédés plus perfectionnés d'utilisation incorrecte des conventions fiscales qui ne pourraient être couverts par la clause « d'assujettissement à l'impôt ». C'est le cas en particulier des manœuvres « tremplin », lorsque la société a encouru des dépenses qu'elle peut déduire du revenu d'après les règles normales de la législation fiscale.

32. En outre, la clause d'assujettissement à l'impôt exclurait du bénéfice des conventions les sociétés qui peuvent prétendre :

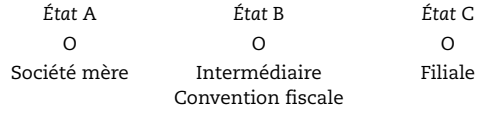
— aux privilèges fiscaux accordés aux organismes de bienfaisance, fonds de pension ou institutions similaires ;

— aux privilèges fiscaux accordés afin d'encourager le développement économique du pays de la société de transit (« exonération temporaire »).

On peut envisager un assouplissement de la disposition dans de tels cas.

c) Participations substantielles

33. Dans ce contexte, il convient d'accorder une attention spéciale à la détention d'une participation très importante dans une société par le biais d'un intermédiaire, comme le montre le diagramme suivant :



Dans ce cas, l'État B accordera aux dividendes encaissés par l'intermédiaire de la filiale une exonération ou un crédit d'impôt indirect équivalant à une exemption ou une quasi-exemption.

34. Comme cette exonération ou ce crédit est accordé à raison de l'impôt que la filiale supporte dans l'État de sa résidence sur les bénéfices distribués (État C), un grand nombre d'États considéreront que cet avantage fiscal fait partie des dispositions normales tendant à éviter la double imposition et qu'il ne constitue pas un privilège fiscal particulier ; le régime fiscal appliqué aux dividendes tirés d'une participation prépondérante devrait donc être considéré comme comportant l'assujettissement à l'impôt selon les règles ordinaires aux fins des paragraphes précédents. Mais ce genre de situation peut comporter des éléments justifiant que la société intermédiaire soit empêchée de se prévaloir du bénéfice d'une convention fiscale. Ce sera le cas notamment si la société intermédiaire :

— n'est pas le bénéficiaire effectif des dividendes,
— doit être considérée comme se bornant à faire transiter le revenu dans le contexte des paragraphes 37 à 41, ou encore
— est utilisée pour soustraire une société faiblement imposée à l'imposition dans le pays de la société mère.

35. En revanche, il n'y a sûrement aucune raison de considérer qu'il y a usage incorrect de la convention lorsque la participation est effectivement liée à une activité commerciale de bonne foi exercée par la société intermédiaire. Les États contractants devront étudier ce genre de situation de façon spécifique.

d) Appréciation

36. La clause d'assujettissement à l'impôt semble avoir certains avantages. Elle peut être utilisée dans le cas d'États qui ont une structure économique bien développée et une législation fiscale complexe. Mais cette solution devra être complétée par une clause de bonne foi afin de ménager la souplesse nécessaire (*cf.* paragraphe 42 ci-après) ; par ailleurs elle n'offre pas une protection suffisante contre les procédés très perfectionnés d'évasion fiscale, comme les manœuvres « tremplin ».

4. La formule du transit

a) Description générale

37. Les formules exposées dans les sections précédentes sont à maints égards peu satisfaisantes. Elles se réfèrent à la législation fiscale des États contractants, qui est complexe et en constante évolution, et non pas aux arrangements qui engendrent l'usage incorrect. On a préconisé de résoudre le problème du transit d'une façon plus directe en insérant une disposition qui viserait particulièrement les cas d'utilisation incorrecte en se référant aux arrangements mêmes créant la situation de transit. Cette disposition pourrait être formulée de la façon suivante :

> « Lorsqu'un revenu provenant d'un État contractant est payé à une société qui est un résident de l'autre État contractant et dans laquelle une ou plusieurs personnes qui ne sont pas des résidents de cet autre État :
>
> *i)* ont directement ou indirectement, ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés, quel que soit leur pays de résidence, un intérêt prépondérant, sous forme d'une participation ou d'une autre manière, et
>
> *ii)* exercent directement ou indirectement, seules ou ensemble, la direction ou le contrôle de ladite société,
>
> toute disposition de la présente Convention qui prévoit une exemption ou une réduction d'impôt ne s'applique pas si plus de 50 % de ce revenu sont utilisés pour servir des engagements envers ces personnes (intérêts, débiteurs, redevances de licences, frais de développement, de réclame, de première installation, de voyage, amortissements de biens de toute nature y compris les biens incorporels, procédés, etc.). »

b) Portée et limitations

38. Cette formule a l'avantage de couvrir un large éventail de cas qui comportent ordinairement une utilisation incorrecte des conventions fiscales, comme :

— les cas de simple administration de biens ;
— les « manœuvres tremplin » ;
— les autres cas où le revenu est simplement transféré par l'entremise de « sociétés de transit » afin de réduire l'impôt au minimum.

39. En revanche elle peut couvrir des activités commerciales normales, ou des cas dans lesquels les biens générateurs du revenu en question sont effectivement liés à une activité réelle, comme l'exercice d'une activité industrielle ou commerciale ou d'une profession indépendante. Il semble donc nécessaire de compléter une telle disposition par l'insertion d'une clause de bonne foi (*cf.* paragraphe 42 ci-après).

40. D'autre part cette solution, qui a un caractère très général, risque de susciter dans son application des difficultés, en particulier en ce qui concerne les catégories de dépenses tombant sous l'application de la clause, et la relation à établir, tant au regard des montants en cause que des périodes à considérer, entre les revenus recueillis et les dépenses effectuées. Il en est ainsi manifestement dans le cas de participations substantielles (voir plus haut paragraphe 33), comme dans les cas où ces biens sont détenus par une banque ou une compagnie d'assurance. L'interprétation dépendra certainement dans une large mesure des normes que les États contractants auront mises au point sur le plan interne pour aller à l'encontre d'avantages fiscaux indus (comme le principe selon lequel « le fond l'emporte sur la forme », les clauses générales anti-abus, etc.).

c) Appréciation

41. La solution proposée au paragraphe 37 ci-dessus apparaît la seule qui soit efficace contre l'usage de sociétés tremplins. On ne la trouve pas, en tant que telle, dans les conventions bilatérales, mais son principe semble être à la base des dispositions suisses contre l'utilisation incorrecte des conventions fiscales par certains types de sociétés suisses. Les États contractants qui envisagent d'insérer une clause de ce type dans leur convention devront garder à l'esprit qu'elle risque de couvrir des activités commerciales normales et qu'elle devrait donc être complétée par une clause de bonne foi. De plus, en raison des difficultés administratives évoquées plus haut, il semble souhaitable d'en limiter l'insertion aux cas spécifiques où l'utilisation de « tremplins » est fréquente, ou risque de l'être.

5. *Les clauses de bonne foi*

R (6)

42. Les solutions exposées plus haut ont un caractère général. Il sera nécessaire de prévoir en liaison avec elles certaines dispositions spéciales pour avoir l'assurance que le bénéfice de la convention sera accordé dans les situations de bonne foi. Ce genre de disposition pourrait prendre les formes suivantes.

i) *Clause générale de bonne foi*

« Les dispositions précédentes ne s'appliquent pas lorsque la société établit que son principal objet, ses activités ainsi que l'acquisition et la conservation de la participation ou de tout autre bien générateur du revenu en question sont motivés par de saines considérations économiques et n'ont donc pas essentiellement pour but de recueillir des avantages procurés par la Convention. »

ii) *Clause relative à l'activité*

« Les dispositions précédentes ne s'appliquent pas lorsque la société exerce des activités industrielles ou commerciales dans l'État contractant dont elle est un résident et que l'allégement d'impôt demandé à l'autre État contractant concerne un revenu qui a un lien avec ces activités. »

iii) *Clause relative au montant de l'impôt*

« Les dispositions précédentes ne s'appliquent pas lorsque la réduction d'impôt demandée n'est pas supérieure à l'impôt effectivement perçu par l'État contractant dont la société est un résident. »

iv) *Clause de la cotation en bourse*

« Les dispositions précédentes ne s'appliquent pas à une société qui est un résident d'un État contractant si les actions de la principale catégorie de cette société sont cotées sur une bourse de valeurs agréée dans un État contractant ou si elles sont détenues dans leur totalité, directement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés dont chacune est un résident du premier État contractant, par une société qui est un résident du premier État contractant et dont les actions de la principale catégorie sont cotées de même façon. »

v) *Clause de l'allégement alternatif*

Lorsqu'une clause anti-abus se réfère aux non-résidents d'un État contractant, il serait possible de prévoir que cette expression sera interprétée comme n'incluant pas « les résidents d'États qui ont signé une convention concernant l'imposition du revenu avec l'État

contractant auquel un dégrèvement d'impôt est demandé, dès lors que ces conventions prévoient un allégement d'impôt qui n'est pas inférieur à celui qui est revendiqué en vertu de la présente Convention ».

Le point de savoir quelles sont les clauses dont l'insertion est jugée nécessaire dans une convention particulière dépendra de l'esprit général de cette convention.

IV. APPLICATION DES CONVENTIONS EN VIGUEUR

A. Considérations générales

43. Les conventions en vigueur comportent parfois certaines clauses de sauvegarde à l'égard de l'usage incorrect. Lorsque ce n'est pas le cas, le bénéfice de la convention devra, en vertu du principe « *pacta sunt servanda* », être accordé même s'il est jugé injustifié. Toutefois les États contractants devront être prêts à apporter tout leur concours par un échange de renseignements (voir plus haut paragraphe 19) et à remédier à la situation en révisant de façon appropriée les dispositions de la convention (voir plus haut partie III).

B. Traitement des procédés artificiels d'évasion fiscale

44. On peut cependant se demander s'il ne serait pas possible de parer aux procédés artificiels d'évasion fiscale en appliquant certaines mesures de droit interne dont les États contractants se servent pour combattre l'évasion fiscale. On peut à cet égard distinguer deux types de situations :

a) Un État peut chercher à se protéger en appliquant des clauses générales de sa législation visant à prévenir, d'une manière générale, les abus de droit ; il refusera alors d'accorder les dégrèvements prévus par la convention aux revenus payés par un de ses résidents à une société située dans l'autre État lorsqu'il a des raisons de penser qu'un abus de la convention est possible. La question se pose de savoir si le refus d'accorder les dégrèvements dans de tels cas est compatible avec les obligations contractées par cet État en signant la convention. Ceci touche à la question de la primauté du droit international sur le droit interne au sujet de laquelle les États ne sont pas unanimes. Certains considèrent que si le bénéficiaire du revenu remplit les conditions posées par la Convention (bénéficiaire effectif, résidence), les dispositions de la convention doivent s'appliquer nonobstant les dispositions du droit interne de l'État de la source (voir aussi les paragraphes 43 à 48 du rapport sur les « sociétés écran »).

b) Un État peut être amené à prendre des mesures pour protéger ses partenaires d'abus qui pourraient se produire, en raison de

particularités de sa législation fiscale, par l'utilisation de sociétés de transit établies sur son territoire : tel est le cas de la Suisse. Une difficulté peut surgir dans cette hypothèse quant à l'impact de ces mesures unilatérales dans l'État de la source du revenu. Si, par exemple, la Suisse (État de résidence de la société de transit) constate que celle-ci, tout en remplissant les conditions prévues par la convention, ne remplit pas celles qui sont exigées par sa législation interne et refuse en conséquence d'attester et de transmettre aux autorités fiscales de l'État de la source une demande de dégrèvement de l'impôt à la source, on peut se demander si ce dernier État est pour autant en droit de refuser le dégrèvement.

45. Les autorités fiscales doivent faire face, de plus en plus fréquemment, à des difficultés particulières du fait de l'utilisation de combinaisons très sophistiquées dites de « tremplin » [*cf.* paragraphes 4*b)* et 5*d)*]. De telles combinaisons exploitent le fait que deux pays à imposition relativement élevée :

— ont des dispositions fiscales différentes (l'un prélève une retenue à la source sur les intérêts alors que l'autre ne le fait pas) ;
— respectent les droits d'imposition du pays paradis fiscal ; et
— considèrent comme inutile l'inclusion de clauses anti-abus dans leurs conventions fiscales.

Dans ces cas on peut contrecarrer l'usage incorrect des conventions fiscales en modifiant l'une de ces conditions fondamentales. Mais il est évident que cela peut exiger un changement d'attitude qui peut affecter des activités économiques de bonne foi. Il peut aussi en résulter des règles extrêmement complexes et de sérieuses difficultés d'application pour les administrations fiscales. Afin d'éviter de telles conséquences, il pourrait donc être souhaitable de contrecarrer ces arrangements fort complexes en adoptant le principe général selon lequel « le fond l'emporte sur la forme ».

V. OBSERVATIONS FINALES

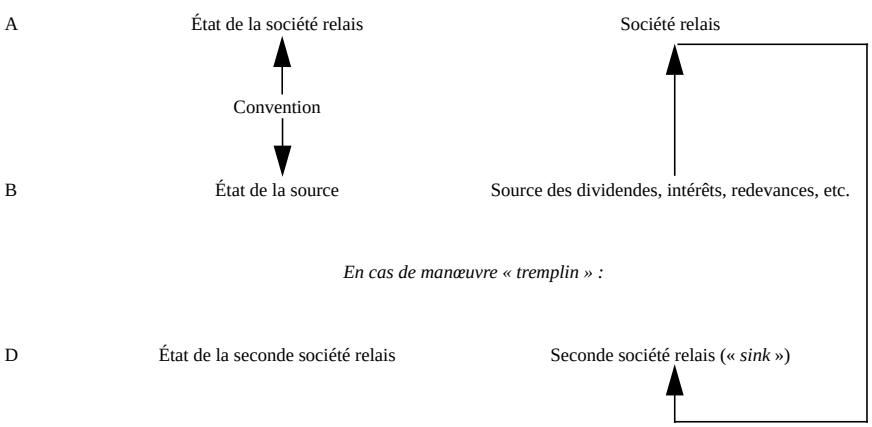
46. En conclusion, le Comité considère que les autorités compétentes chargées de la négociation ou de la révision de conventions et de l'application de conventions existantes devraient :

i) poursuivre leurs efforts et développer leur coopération en vue d'éviter l'usage incorrect de conventions fiscales au moyen de sociétés relais ; et, dans ce but

ii) tenir compte des considérations exposées dans les parties II à IV du présent rapport.

ANNEXE I

DESCRIPTION DES SITUATIONS DE "RELAIS"



ANNEXE II

EXEMPLES DE CLAUSES BILATÉRALES

R (6)

A. Les clauses d'exclusion

A1. *Exclusion de certains types de sociétés (Convention entre la République Fédérale d'Allemagne et le Luxembourg)*

Article 1

1. La Convention ne s'applique pas aux sociétés holding au sens des lois luxembourgeoises spéciales (à savoir à l'heure actuelle, les lois du 31 juillet 1929 et du 27 décembre 1937). Elle ne s'applique pas non plus aux revenus qu'une personne domiciliée dans la République Fédérale d'Allemagne tire desdites sociétés holding ni aux participations qu'elle a dans de telles sociétés.

2. La Convention ne s'applique pas aux prélèvements uniques sur la fortune ou sur l'accroissement de fortune.

3. S'il se présente des doutes quant aux impôts ultérieurement institués auxquels la Convention devra s'appliquer, les autorités compétentes des États contractants se concerteront en vue de décider d'un commun accord comment, le cas échéant, la Convention peut être interprétée ou modifiée.

A2. *Exclusions en raison du statut fiscal (Convention entre la République Fédérale d'Allemagne et le Canada)*

Article 29 Dispositions diverses

1. Les dispositions du présent Accord ne peuvent être interprétées comme limitant d'une manière quelconque les exonérations, abattements, déductions, crédit ou autres allégements accordés :

a) par la législation d'un État contractant pour la détermination de l'impôt prélevé par cet État ou,

b) par tout autre accord conclu par un État contractant.

2. Il est entendu qu'aucune disposition du présent Accord ne peut être interprétée comme empêchant :

a) le Canada de prélever son impôt sur les montants inclus dans le revenu d'un résident du Canada en vertu de l'article 91 de la Loi de l'impôt sur le revenu du Canada ;

b) la République Fédérale d'Allemagne de prélever son impôt sur les montants inclus dans le revenu d'un résident de la République

Fédérale d'Allemagne en vertu de la partie 6 de la « *Aussensteuergesetz* » allemande.

Dans les cas où ces prélèvements d'impôts engendrent une double imposition, les autorités compétentes se consulteront pour éliminer cette double imposition, conformément aux dispositions du paragraphe 3 de l'article 25.

3. Les articles 6 à 23 du présent Accord ne s'appliquent pas aux corporations de placement appartenant à des non-résidents telles qu'elles sont définies par l'article 133 de la Loi de l'impôt sur le revenu du Canada ou par toute disposition semblable adoptée par le Canada après la signature du présent Accord, ou aux revenus que les actionnaires des telles sociétés en reçoivent.

B. Les clauses d'assujettissement à l'impôt

B1. (Convention entre la République Fédérale d'Allemagne et le Royaume-Uni)

Article VI

1. Les dividendes payés par une société qui est un résident de l'un des territoires à un résident de l'autre territoire sont aussi imposables dans le premier territoire. Toutefois, l'impôt prélevé dans ce territoire ne peut dépasser 15 pour cent du montant brut des dividendes si ceux-ci sont assujettis à l'impôt dans l'autre territoire ou bien dans le cas de dividendes payés par une société qui est un résident du Royaume-Uni, s'ils sont exonérés de l'impôt dans la République Fédérale en vertu des dispositions de l'alinéa *a)* du paragraphe 2 de l'article XVIII.

2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1 du présent article, l'impôt perçu par la République Fédérale sur les dividendes versés à une société résidente du Royaume-Uni par une société résidente de la République Fédérale dont 25 pour cent au moins des actions portant droit de vote sont détenues directement ou indirectement par la première société, peut être perçu à un taux supérieur à 15 pour cent, sans pouvoir dépasser 25 pour cent, si le taux de l'impôt de la République Fédérale sur les bénéfices distribués par les sociétés est inférieur à celui qui est applicable aux bénéfices non distribués et si l'écart entre ces deux taux est de 28 pour cent ou plus. Si l'écart entre les deux taux est de 20 pour cent ou plus mais reste inférieur à 28 pour cent, le taux de l'impôt de la République Fédérale applicable à ces dividendes peut être supérieur à 15 pour cent sans pouvoir dépasser 20 pour cent.

3. Lorsqu'une société qui est un résident de l'un des territoires tire des bénéfices ou des revenus de sources situées dans l'autre territoire, aucun impôt ne peut être perçu dans cet autre territoire sur les dividendes payés par

la société à des non-résidents de cet autre territoire, ni aucun impôt au titre de l'imposition des bénéfices non distribués sur les bénéfices non distribués de la société, que ceux-ci représentent ou non, en tout ou en partie, des bénéfices ou des revenus de cette origine.

R (6)

B2. (Convention entre la République Fédérale d'Allemagne et la Suisse)

Article 23

2. Une société qui est un résident de Suisse et dans laquelle des personnes qui ne sont pas des résidents de Suisse ont un intérêt prépondérant direct ou indirect sous forme d'une participation ou d'une autre manière ne peut prétendre, même si elle remplit les conditions posées au paragraphe 1, au dégrèvement des impôts perçus par la République Fédérale d'Allemagne sur les intérêts (article 11, paragraphe 1), les redevances de licences (article 12, paragraphe 1) et les gains en capital (article 13, paragraphe 3) provenant de la République Fédérale d'Allemagne que si, dans le canton où cette société a son siège, ces intérêts redevances ou gains en capital sont soumis à l'impôt cantonal sur le revenu dans des conditions identiques ou similaires à celles qui sont prévues par les dispositions concernant l'impôt fédéral pour la défense nationale.

3. Une fondation de famille qui est un résident de Suisse ne peut pas prétendre au dégrèvement des impôts perçus par la République Fédérale d'Allemagne sur les dividendes (article 10, paragraphes 2 à 4), intérêts (article 11, paragraphe 1), redevances de licences (article 12, paragraphe 1) et gains en capital (article 13, paragraphe 3) provenant de la République Fédérale d'Allemagne si le fondateur ou la majorité des bénéficiaires sont des personnes qui ne sont pas des résidents de Suisse et si les revenus en question profitent ou doivent profiter pour plus d'un tiers à des personnes qui ne sont pas des résidents de Suisse.

4. Si les autorités de l'État contractant d'où proviennent les revenus ont des indications valables pour mettre en doute les déclarations fournies par le bénéficiaire de ces revenus dans sa demande de dégrèvement et attestées par les autorités de l'autre État, l'autorité compétente du premier État transmet ces indications à l'autorité compétente de l'autre État ; celle-ci procède à une nouvelle enquête et informe l'autorité compétente du premier État du résultat. En cas de divergences de vues persistantes entre les autorités compétentes des deux États, les dispositions de l'article 25 trouveront leur application.

C. La clause de transit

Convention entre la République Fédérale d'Allemagne et la Suisse

Article 23

1. Une société qui est un résident d'un État contractant et dans laquelle des personnes qui ne sont pas des résidents de cet État ont un intérêt prépondérant direct ou indirect sous forme d'une participation ou d'une autre manière ne peut bénéficier d'un dégrèvement des impôts de l'autre État contractant perçus sur les dividendes, intérêts et redevances de licences provenant de cet autre État, conformément aux dispositions des articles 10 à 12 que si :

a) les comptes créditeurs portant intérêts ouverts au nom de personnes qui ne sont pas des résidents du premier État ne s'élèvent pas à plus de six fois le total formé par le capital-actions ou le capital social et les réserves apparentes ; cette condition ne s'applique pas aux banques et aux institutions similaires des deux États contractants ;

b) les dettes contractées envers les mêmes personnes ne portent pas intérêt à un taux excédant le taux normal ; est considéré comme taux normal :

i) pour la République Fédérale d'Allemagne : le taux du rendement des titres à revenu fixe émis par des résidents majoré de deux points ;

ii) pour la Suisse : le taux du rendement moyen des obligations émises par la Confédération Suisse majoré de deux points.

c) 50 pour cent au plus des revenus en question provenant de l'autre État contractant sont utilisés à servir des engagements (intérêts débiteurs, redevances de licences, frais de développement, de réclame, de première installation, de voyage, amortissements de biens de toute nature y compris les biens incorporels, procédés, etc.) envers des personnes qui ne sont pas des résidents du premier État ;

d) les dépenses en relation avec les revenus en question provenant de l'autre État contractant sont exclusivement couvertes à l'aide de ces revenus ; et

e) la société distribue 25 pour cent au moins des revenus en question provenant de l'autre État contractant.

Les mesures plus étendues qui ont été ou seront prises par un État contractant et qui visent à empêcher des prétentions abusives à un dégrèvement d'impôt perçu à la source par l'autre État contractant restent préservées.

L'imposition des revenus des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives

(adopté par le Conseil de l'OCDE le 27 mars 1987)

Table des matières

Introduction . . . . . R(7)-3

I. Exposé du problème . . . . . R(7)-3
- A. Les activités . . . . . R(7)-4
- B. Portée du rapport . . . . . R(7)-5
- C. Les grands principes . . . . . R(7)-6

II. Renseignements nécessaires . . . . . R(7)-7
- A. Expérience des pays . . . . . R(7)-7
- B. Sources de renseignements . . . . . R(7)-8

III. Établissement et recouvrement de l'impôt en vertu de la législation nationale . . . . . R(7)-9
- A. Problèmes posés par l'imposition des artistes et sportifs non résidents . . . . . R(7)-9
  - 1. Professions dépendantes . . . . . R(7)-9
  - 2. Professions indépendantes . . . . . R(7)-10
  - 3. Problèmes divers . . . . . R(7)-11
- B. Problèmes posés par l'imposition des artistes et sportifs résidents . . . . . R(7)-12
- C. Mesures prises ou envisagées . . . . . R(7)-13
  - 1. Mesures ayant principalement pour objet un meilleur respect de la loi par les résidents . . . . . R(7)-14
  - 2. Mesures concernant les non-résidents . . . . . R(7)-14
  - 3. Lutte contre le recours abusif aux sociétés d'artistes . . . . R(7)-17
  - 4. Quelques problèmes se posant aux gouvernements . . . . . R(7)-18

IV. Interprétation et application des conventions bilatérales de double imposition . . . . . R(7)-20
- A. Introduction . . . . . R(7)-20
- B. Personnes visées par l'article 17 . . . . . R(7)-20
  - 1. Définition des termes « artistes » et « sportifs » . . . . . R(7)-20
  - 2. Personnel de soutien, imprésarios . . . . . R(7)-21
  - 3. Interprétation de l'expression « activités personnelles » . R(7)-22
- C. Revenus couverts par l'article 17 . . . . . R(7)-23
  - 1. Revenus de l'artiste ou du sportif autres que les rémunérations proprement dites . . . . . R(7)-23

2. Revenus versés à une personne autre que l'artiste ou le sportif . . . . . R(7)-24
D. Autres problèmes connexes . . . . . R(7)-26
1. Détermination du revenu imposable . . . . . R(7)-26
2. Problèmes de ventilation . . . . . R(7)-27
3. Manifestations culturelles financées sur fonds publics . . R(7)-27
4. Droit d'imposition subsidiaire du pays de la résidence. . . R(7)-28
5. Situations triangulaires . . . . . R(7)-29

V. Conclusions . . . . . R(7)-29
A. Améliorations à apporter aux législations nationales . . . . . R(7)-29
B. Améliorations à apporter à la législation internationale . . . . R(7)-30
1. Augmentation des échanges de renseignements . . . . . R(7)-30
2. Assistance au recouvrement . . . . . R(7)-31

Notes et références . . . . . R(7)-32

ANNEXE. Article 17 . . . . . R(7)-34

INTRODUCTION

1. Cette étude est la seconde entreprise par le Comité des affaires fiscales sur les problèmes que pose l'imposition des activités itinérantes[1]. Elle examine le régime fiscal applicable aux artistes et aux sportifs résidents et non résidents.

2. Le rapport est fondé sur les contributions de 19 pays[2] et sauf indication contraire, les descriptions fournies se réfèrent à l'année 1986. Les réponses ont été analysées par le Groupe de travail sur l'évasion et la fraude fiscales et les questions relatives aux conventions fiscales ont été préparées par le Groupe de Travail sur la double imposition du Comité des affaires fiscales.

3. Le rapport a pour objet de décrire les principaux problèmes soulevés par l'imposition des revenus des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives, au niveau national et international, et de suggérer les moyens par lesquels ces problèmes peuvent être résolus.

4. Le rapport se divise en cinq parties. La partie I expose le problème ; la partie II examine les renseignements qui sont nécessaires aux autorités fiscales ; la partie III traite de l'établissement et du recouvrement de l'impôt et la partie IV de l'influence des conventions de double imposition. Des conclusions et propositions achèvent le rapport à la partie V.

5. Puisque ce rapport étudie, principalement le régime fiscal des « artistes et des sportifs », il convient de définir ces termes. Pour les besoins du présent rapport, ces termes couvrent toute personne engagée personnellement ou en tant que membre d'un groupe dans les activités artistiques ou sportives (voir partie IV, B i) pour l'élaboration de cette définition). Les termes « artistes et sportifs » sont employés également dans le titre de l'article 17 du Modèle de Convention de 1977 concernant le revenu et la fortune (ci-après dénommé Modèle de Convention de 1977). Cependant, un certain nombre de pays préfèrent l'expression « artistes du spectacle et sportifs » à celle « d'artistes et sportifs ». Dans le texte des Commentaires à l'article 17, on emploie soit l'une ou l'autre expression. Pour faciliter la rédaction, le présent rapport emploie l'expression « artiste et sportif », bien qu'il ait été décidé que dans la révision du Modèle de Convention de 1977, le terme « *sportsmen* » remplacerait le terme « *athletes* » dans la version anglaise. Quelquefois, le terme « acteur » est employé parce que plus court pour décrire les personnes qui exercent des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives.

I. EXPOSÉ DU PROBLÈME

6. Le monde du spectacle est caractérisé par des activités de courte durée (souvent représentation unique), une distinction de plus en plus ténue entre activités indépendantes ou dépendantes et activités commerciales et une

complexité des moyens d'évasion fiscale. On ne dispose pas de données chiffrées sérieuses indiquant le montant des revenus fraudés et celui des recettes fiscales perdues. Pourtant, dans les cas où les activités d'artistes et de sportifs ont donné lieu à des opérations systématiques de vérification fiscale (par exemple, au Canada et aux Pays-Bas), il est apparu nettement qu'il s'agissait là d'un domaine où le non respect des lois était largement répandu. Les études entreprises au Canada, par exemple, montrent que la fraude fiscale est pratiquée, consciemment ou inconsciemment, par les artistes aux revenus les plus bas dont les activités sont temporaires par nature. Le Royaume-Uni a une expérience analogue. Les acteurs de rang modeste font rarement connaître les gains occasionnels que leur procurent des emplois hors de leur profession. Ceux d'entre eux qui se produisent dans un club minimisent souvent leurs gains, en accord avec les dirigeants du club.

7. Des systèmes de fraude fiscale complexes faisant intervenir des refuges fiscaux sont fréquemment utilisés par des artistes et des sportifs de renom. Les autorités de certains pays estiment qu'ils n'ont pas une importance majeure étant donné le nombre limité de personnes qui se livrent à ce genre d'activités internationales et les montants relativement faibles mis en cause. Pourtant on est généralement d'accord pour estimer nuisible au climat fiscal général le fait qu'une catégorie de contribuables connus du public puisse échapper au paiement des impôts, ce qui justifie une action coordonnée entre les pays[3].

A. Les activités

8. La diversité des formes que revêtent les activités des artistes ou des sportifs est à l'origine des problèmes soulevés par leur imposition effective. Le succès peut être soudain, mais éphémère. De grosses sommes peuvent échoir tout d'un coup à des gens relativement ingénus — du point de vue des affaires — leurs revenus peuvent provenir de sources diverses et variées. Les voyages, les divertissements, la parade sous toutes ses formes sont inséparables de leurs activités ; enfin, des comptables plus aventureux que qualifiés sont généralement chargés de leurs intérêts. Ces activités ont connu, ces dernières années, une évolution rapide qui leur a donné de nouvelles formes de présentation et d'organisation. Sans doute, le cas le plus fréquent est celui de l'acteur bien connu dont le rôle est facile à définir, mais de plus en plus le monde du spectacle se caractérise par l'existence de groupes peu organisés et par une exploitation aux aspects multiples. Les meilleurs exemples sont fournis par l'industrie de la *pop-music*, qui opère par l'intermédiaire de chaînes complexes formées de sociétés à responsabilité limitée, d'associations, de co-entreprises et d'entreprises individuelles.

9. Autour des acteurs eux-mêmes gravite tout un entourage comprenant le « manager », un personnel varié chargé de la gestion et de la publicité et des

équipes de transport. Certains membres d'un groupe perçoivent des redevances et des droits pour la musique et/ou les textes ; tous bénéficient de différentes catégories de redevances pour l'enregistrement et la diffusion. Fréquemment, des sociétés différentes collectent les recettes dans les différentes parties du monde. Ces diverses formes d'organisation ont été élaborées pour répondre aux besoins d'une entreprise qui ignore les frontières géographiques et professionnelles et il est certain que les facultés d'innovation et la complexité de cette industrie seront amenées à se développer et peut-être à s'étendre à d'autres aspects de l'industrie du spectacle.

B. Portée du rapport

10. Cette diversité des situations ne permet guère d'en étudier, dans un seul rapport, tous les aspects fiscaux. On devra insister dans le présent rapport sur les problèmes caractéristiques à cette industrie. C'est pourquoi n'ont pas été abordés les problèmes généraux d'ordre interne concernant des services, quels qu'ils soient, dépendants ou indépendants, déjà examinés dans un précédent rapport (voir note 1). Un cas particulier serait celui des sportifs employés en permanence dans un pays (par exemple, les joueurs de football professionnels), qui sont normalement considérés comme des salariés de leurs clubs[4].

11. En pratique, il est souvent délicat de faire une distinction entre les artistes ou sportifs professionnels, semi-professionnels ou amateurs ; on n'a pas cherché à la faire dans ce rapport. Il y a évidemment des cas — peut-être nombreux — où, par exemple, des amateurs sont défrayés (ou au-delà) de leurs dépenses, et d'autres où des professionnels exercent des activités, sans les déclarer, lorsqu'ils ne travaillent pas officiellement. Les problèmes que posent ces gains occasionnels ne se limitent pas aux domaines du sport ou du spectacle et sont soumis aux vérifications requises habituellement sur les activités « au noir ».

12. Les acteurs peuvent percevoir, directement ou indirectement, des revenus appartenant à des représentations effectives. Par exemple, les artistes percevront souvent des redevances de droits d'auteurs, ou d'autres recettes liées à la vente de disques ; ils peuvent bénéficier d'une publicité gratuite, ou même être rémunérés pour faire paraître leur nom dans une publicité. Les sportifs peuvent être rémunérés par des fabricants d'articles de sport, à condition qu'ils utilisent ces articles ou fassent de la publicité pour les produits de la marque. Assez souvent, artistes ou sportifs font de la publicité payée pour des marchandises sans rapport avec leurs activités. Pour les plus célèbres d'entre eux, des contrats et des revenus aussi divers les conduisent à se faire assister d'agents spécialisés qui prennent des dispositions fiscales à l'échelle internationale. La diversité des sources de revenus perçus par les

artistes ou sportifs posent aux administrations fiscales un certain nombre de problèmes pour la détermination de l'assiette de l'impôt.

13. Dans un certain nombre de cas, artistes et sportifs peuvent tirer plus de profit de ces activités connexes que de leur activité principale. Néanmoins, le présent rapport s'attache, en premier lieu, aux revenus liés à des représentations effectives, quand bien même cette distinction serait artificielle.

R (7)

C. *Les grands principes*

14. Le principe le plus important sur lequel repose le présent rapport est que les revenus provenant des activités de divertissement et des activités sportives doivent être imposés de la même façon que ceux provenant de toute autre activité. Les exceptions à ce principe devront être réduites au minimum. Un problème peut se poser du fait que certains gouvernements peuvent accepter qu'une manifestation particulière soit dénommée « échange culturel » et qu'aucun impôt ne soit dû sur les bénéfices qui en résultent. En fait ces rencontres sont en général programmées dans un but lucratif et l'octroi d'un régime spécial à certaines manifestations de ce genre permet plus difficilement de résister à d'autres demandes analogues présentées par les représentants d'autres milieux nationaux, en invoquant des raisons de concurrence loyale. L'expérience montre que certaines administrations fiscales sont mieux à même que d'autres de résister aux groupes de pression qui invoquent « l'échange culturel » ou de vérifier que les recettes qui en proviennent sont imposables dans le pays de résidence. Les manifestations (qui par hypothèse ne génèrent pas de « revenus ») ou les autres représentations non imposables que donnent des troupes bénéficiant du soutien de l'État, posent des problèmes similaires. Le Comité estime que les privilèges fiscaux devraient être limités à des cas authentiques, justifiés, tels que les manifestations organisées au titre d'un programme officiel « d'échanges culturels ».

15. Le second principe sur lequel repose ce présent rapport est que les artistes et sportifs sont, comme tous les autres contribuables, effectivement imposables dans le pays de leur résidence. Alors que certains pays visent à exonérer les revenus d'origine étrangère, même dans ce cas, les revenus gagnés à l'étranger devraient être connus lorsque, l'impôt général sur le revenu étant progressif, les autres revenus sont pris en compte pour la détermination du taux de l'impôt.

16. Néanmoins, comme c'est généralement le cas pour les activités itinérantes, le pays de résidence identifie difficilement les activités exercées à l'étranger par ses résidents. Il devra donc s'en remettre surtout aux renseignements transmis par le pays où ces activités ont lieu. Pour cette

raison, et aussi pour éviter des difficultés d'ordre pratique, on a estimé qu'il faudrait s'en tenir au principe qui a inspiré l'article 17 du Modèle de Convention de 1977. Le présent rapport a donc principalement pour objet d'aider les pays membres à établir un système qui permette d'imposer effectivement les revenus des artistes et des sportifs dans le pays où ils se produisent.

17. L'imposition des artistes et des sportifs pose certains problèmes aux administrations fiscales. Il faut d'abord obtenir des renseignements sur les représentations qui ont lieu ; l'établissement, puis le recouvrement de l'impôt, soulèvent ensuite des problèmes qui tiennent à la nature même de la profession ou à l'utilisation de mécanismes licites d'évasion fiscale.

II. RENSEIGNEMENTS NÉCESSAIRES

18. La nature même de la profession exige que les activités de divertissement et les activités artistiques et sportives fassent l'objet d'une publicité destinée à attirer le public. Néanmoins, cette publicité dépend beaucoup de l'importance de la manifestation et l'expérience démontre qu'en de nombreux cas une grande partie de ces activités reste inconnue aux autorités fiscales. De plus, quand bien même les activités sont connues, il reste à identifier les acteurs eux-mêmes.

A. Expérience des pays

19. L'expérience des pays participant à l'étude montre d'une manière générale qu'il serait encore moins réaliste, tant dans le domaine du spectacle et du sport que dans tout autre, de s'en remettre aux contribuables eux-mêmes pour déclarer avec exactitude les revenus qu'ils ont gagnés dans leur pays de résidence et à l'étranger, étant donné la facilité pour nombre d'acteurs de dissimuler ces revenus. Ainsi dans certains pays, les milieux du spectacle et du sport croient communément que toutes les sommes gagnées à l'étranger sont exonérées d'impôt dans le pays de résidence et cette croyance se reflète fréquemment dans les déclarations comme dans la comptabilité. En l'absence d'autres moyens de vérification, les autorités fiscales ne seront donc pas en mesure d'imposer ces activités.

20. Lorsque dans un pays, des artistes et des sportifs exercent des activités de caractère dépendant, il est possible qu'ils relèvent d'un système de retenue à la source de l'impôt sur les salaires ou d'un système d'impôt sur les salaires de sorte que leurs employeurs (si ceux-ci sont installés dans ce pays) déclareront cette partie de leurs revenus. Cependant, lorsque l'employeur est une société à responsabilité limitée contrôlée, on peut ne pas toujours se rendre compte de l'importance de l'affaire. Les dossiers d'imposition à la source peuvent n'indiquer que le nom véritable de l'artiste ou du sportif et

non son nom de théâtre. D'autre part, le nom de la société peut n'évoquer aucune association avec l'industrie du spectacle. Le problème s'accentue lorsque, et c'est de plus en plus souvent le cas, une multitude de sociétés de capitaux sont créés pour percevoir des revenus de diverses sources. Des problèmes supplémentaires peuvent se poser si l'employeur est installé à l'étranger (c'est-à-dire qu'il n'a pas à se conformer aux règles de la retenue à la source). En l'absence de tout système de retenue à la source, les renseignements obtenus par le système habituel de déclaration des salaires peuvent être inutiles en raison du temps qui a pu s'écouler depuis que les revenus ont été perçus et aussi parce que la situation de l'artiste ou du sportif (ou sa résidence) a pu changer.

21. La plupart des difficultés sont provoquées par les artistes et sportifs, indépendants, et c'est surtout à l'intention de ceux-ci qu'il est souhaitable d'élaborer un système efficace de collecte de renseignements. Cependant, l'identification et la localisation de ces gens sont habituellement problématiques, même lorsqu'existent des contrats écrits, en raison d'un certain nombre de facteurs : usage de pseudonymes ou de noms de théâtre dans les contrats passés avec les agences ; déclaration de faux numéros de sécurité sociale lorsqu'ils sont mentionnés dans les contrats ; paiements des prestations en espèces, après déduction des commissions des agents ; difficultés pour retrouver et localiser les contribuables deux ou trois ans après la prestation du service.

B. Sources de renseignements

22. Les difficultés exposées ci-avant exigent que les renseignements sur la représentation elle-même soient obtenus dès que possible et de préférence avant qu'elle ait lieu. Les pays ont indiqué un certain nombre de sources, sans rapport avec la fiscalité, qui peuvent permettre d'obtenir des informations d'ordre général, par exemple, la publicité dans la presse et ailleurs, les revues spécialisées et les périodiques. Parfois, la presse spécialisée (Irlande) fait état des prix en espèces gagnés par les sportifs de renom. Au Royaume-Uni la plupart des agences de concerts connues, les sociétés de radio et de télévision, donnent par avance avis des tournées, les principaux imprésarios font de même aux Pays-Bas. Dans certains pays (telle la France), les sociétés d'auteurs ou d'artistes sont d'utiles sources de renseignements sur les représentations à venir ou passées. On peut aussi obtenir par avance des renseignements sur la venue prochaine d'artistes ou de sportifs étrangers par l'intermédiaire des services officiels d'immigration ou autres (Royaume-Uni, Suède), bien que les permis de travail ne précisent pas nécessairement où les artistes et sportifs doivent se produire, ni quand, ni combien de fois (Suède). Pour ce qui concerne les athlètes qui prennent part à des tournois internationaux, une autre source importante de renseignements est constituée par les fédérations sportives

nationales qui peuvent être à même, dans le cadre de la supervision des accords relatifs aux manifestations sportives qui se déroulent dans leur pays, d'identifier les athlètes qui participent à ces manifestations. Enfin, dans certains pays, les renseignements seront donnés par avance pour des raisons fiscales (par exemple, au Canada pour obtenir une réduction de la retenue à la source, ou au Danemark pour obtenir une « carte fiscale »).

23. Néanmoins, dans la plupart des pays, les renseignements ne sont habituellement disponibles qu'après la manifestation, grâce aux contacts avec les bureaux locaux des impôts (Belgique, où est perçue une taxe locale), aux rapports des agences de spectacles, des théâtres, des services de radiodiffusion, etc. Comme on l'a indiqué précédemment, les renseignements seront souvent disponibles trop tard pour que l'acteur puisse être effectivement imposé. Dans de nombreux cas aussi, l'entrepreneur de spectacles est un non-résident, de sorte que la possibilité d'obtenir des renseignements après-coup est assez faible (voir partie IV).

III. ÉTABLISSEMENT ET RECOUVREMENT DE L'IMPÔT EN VERTU DE LA LÉGISLATION NATIONALE

24. Bien que les pays aient une expérience très variable en ce qui concerne l'établissement et le recouvrement de l'impôt dû par les artistes et les sportifs, ils ont fait état d'un certain nombre de difficultés. Les problèmes que posent l'établissement ou le recouvrement des impôts dus par les artistes ou les sportifs non résidents ou résidents, sont exposés brièvement ci-dessous, de même que certaines des mesures qui ont été prises pour y remédier.

A. Problèmes posés par l'imposition des artistes et sportifs non résidents

1. Professions dépendantes

25. Dans certains pays, aucun impôt n'est dû sur les revenus qui y sont perçus par des non-résidents au titre de services à caractère dépendant, si l'employeur est une société étrangère qui n'y a pas d'établissement stable, ce qui ouvre de larges perspectives à la fraude fiscale : l'un des artifices les plus célèbres est le « contrat d'exclusivité » passé avec des employeurs étrangers. D'autres pays dont le système fiscal ignore ces restrictions et qui peuvent imposer les revenus ayant leur source sur leur territoire à condition qu'ils se rapportent à des activités y exercées, constatent aussi que les « contrats d'exclusivité » sont utilisés pour supprimer ou réduire la charge fiscale. L'artiste ou le sportif qui reçoit des versements de l'étranger peut attribuer à ses revenus une origine étrangère. De ce fait, le revenu peut échapper complètement à l'impôt (c'est le cas par exemple, en Australie).

R (7)

26. Un des cas les plus représentatifs de ce genre de contrat est celui où le prestataire de services reçoit de l'employeur étranger un salaire pour des services rendus dans le pays où la représentation a eu lieu. Il n'existe aucun lien juridique entre l'organisateur d'une manifestation dans un pays et l'artiste ou le sportif. La société étrangère conclut avec l'organisateur un contrat qui prévoit un versement forfaitaire comprenant la rémunération de l'artiste ou du sportif en même temps que celle de la société qui aménage et organise la représentation. Ce versement est habituellement fait à l'étranger, souvent avant même la représentation. Les contrats étant signés et les autres opérations étant réalisées à l'étranger, on ne peut soutenir que la société exerce des activités dans le pays où a lieu la représentation. Très souvent, le salaire que la société doit à l'artiste ou au sportif est versé hors du pays où a lieu la représentation. Nombre de ces employeurs étrangers sont des sociétés contrôlées par les acteurs eux-mêmes et qui ont leur siège dans des refuges fiscaux (sociétés de locations d'artistes). Il existe aussi des organisations[5] qui se spécialisent dans la conclusion de contrats de travail avec des artistes et des sportifs.

27. L'administration fiscale qui conserve le droit d'imposer dans le pays, malgré l'interposition d'une société bénéficiant d'un droit d'exclusivité, est confrontée à un problème supplémentaire : déterminer le montant de la rémunération qui correspond au service que l'artiste ou le sportif a rendu dans le pays. Étant donné le caractère fictif du contrat[6], il est évident que la méthode qui s'imposerait — c'est-à-dire une répartition, au prorata du temps, de la rémunération prévue par le contrat — est susceptible de provoquer des abus.

28. Lorsque des services de caractère dépendant sont exécutés directement pour le producteur national, l'imposition soulève, en principe, moins de difficultés. Les artistes et les sportifs seront souvent assujettis à l'impôt sur les salaires (ou pré-compte) sur les sommes qui leur sont versées, et la législation peut fort bien prévoir la responsabilité fiscale légale de celui qui verse la rémunération (Allemagne, Autriche, Belgique, Pays-Bas, par exemple)[7]. Il en résulte un problème de contrôle analogue à celui que posent d'autres activités dépendantes, mais que renforcent le caractère itinérant des activités et la difficulté d'obtenir des renseignements suffisants (voir partie II ci-dessus), de sorte que les instruments habituels d'établissement et de recouvrement (retenue à la source) ne peuvent être utilisés efficacement.

2. Professions indépendantes

29. Les problèmes posés par l'imposition des activités indépendantes des artistes et des sportifs sont assimilables à ceux que l'on rencontre habituellement dans ce domaine. Néanmoins, la mobilité et la souplesse de ces activités, notamment la facilité avec laquelle l'artiste ou le sportif peut à

son gré donner à ses activités un caractère dépendant ou indépendant, accroissent les difficultés. Les changements fréquents d'employeurs ou d'imprésarios, souvent eux-mêmes peu stables et assujettis à des obligations de déclaration plus libérales, le fait aussi qu'artistes ou sportifs peuvent souvent quitter le pays sans préavis, ouvrent de larges possibilités à la fraude et, en l'absence de toute retenue à la source, rendent problématiques l'établissement et le recouvrement des impôts (voir paragraphes 45 à 47 ci-dessous).

30. En l'absence de retenue à la source, l'imposition des revenus des activités indépendantes pose un problème particulier, celui de l'assiette et du calendrier de l'établissement. L'imposition des revenus professionnels tirés d'activités indépendantes est en effet dans ce cas établie au cours de l'année qui suit celle de la réalisation des revenus ; de ce fait, la plupart du temps, la mise en recouvrement de l'impôt n'intervient qu'après le départ du contribuable du pays d'imposition.

31. Même lorsque les versements concernant les activités exercées par des non-résidents dans le pays sont soumis à une retenue à la source, quelques problèmes d'évasion peuvent se poser ; par exemple, si le producteur n'est pas tenu de retenir l'impôt lorsqu'il fait un versement à une société nationale (par exemple, au Canada), les artistes ou sportifs non résidents constitueront une société de ce genre qui figurera, dans les contrats passés, avec une adresse dans ce pays (en général celle d'un avocat) où sont versés les revenus. L'argent est alors déposé sur un compte en banque dans le pays et, tout de suite après, retiré par l'artiste ou le sportif non résident.

3. *Problèmes divers*

32. Les revenus considérés comme revenus d'entreprise provenant des activités d'artistes ou de sportifs non résidents ne seront en général imposables que s'il existe un établissement stable dans le pays considéré. La législation de certains pays considère que certains revenus de sportifs et artistes constituent des revenus d'entreprise. Dans ce cas, les possibilités d'évasion fiscale ou de non-imposition sont assez étendues[8].

33. Dans certains cas, la représentation de l'artiste ou du sportif est « vendue » aux organisateurs locaux comme faisant partie d'un spectacle complet. Le contrat qui porte sur ce « tout » ne visant pas un artiste en particulier et comprenant diverses catégories de services, on ne peut guère considérer qu'il s'agit de prestations artistiques. Il échapperait ainsi à l'imposition dans le pays puisqu'il n'y a pas d'établissement stable.

34. Un autre cas où des abus peuvent être le fait de non-résidents concerne l'imposition des versements reçus pour des enregistrements. Le Royaume-Uni a noté par exemple qu'ils sont imposables au titre de redevances sur les

ventes de l'année au cours de laquelle l'exécutant arrive dans le pays, à condition que l'enregistrement ait été fait dans ce pays et en vertu d'un contrat passé avec une société résidente. L'assujettissement à l'impôt est facilement évité, en particulier lorsque l'enregistrement est fait pour le compte d'une société multinationale importante, le contrat étant passé avec une filiale non résidente.

B. *Problèmes posés par l'imposition des artistes et sportifs résidents*

35. Sans doute, l'imposition d'artistes ou de sportifs résidents pose-t-elle surtout les problèmes que pose l'application, plus générale, de la législation nationale en vigueur, mais le non-respect de la loi est également largement répandu dans ce domaine particulier. Les artistes et sportifs résidents exercent en effet des activités itinérantes dans le pays ; les problèmes que pose leur imposition ne sont pas, à bien des égards, différents de ceux que soulève l'imposition de non-résidents.

36. Comme on l'a indiqué précédemment dans le présent rapport, l'une des principales difficultés pour l'administration est d'obtenir des renseignements sur les activités — c'est-à-dire, de lutter contre la sous-évaluation ou la non-divulgation des gains et contre le partage des revenus entre des sociétés à responsabilité limitée contrôlées par l'artiste — et de veiller à ce que les autorités fiscales disposent, en lieu et en temps voulus, des données nécessaires ; il est notoire que les artistes et les sportifs montrent peu de diligence pour leurs affaires financières et le fisc peut toujours craindre de rester les mains vides.

37. Les autorités fiscales éprouvent des difficultés particulières lorsque la législation ne prévoit pas la retenue d'impôt à la source au titre des services rendus par des travailleurs indépendants résidents. Même lorsque ce sont des agences qui fournissent les services des artistes et des sportifs, les contrats sont parfois considérés comme des « contrats de services », et non comme des contrats de travail (Canada). Dans certains pays, des problèmes résultent de ce qu'un grand nombre d'organisateurs de spectacles ne sont pas des commerçants et ne sont pas imposables ; ils n'ont donc pas intérêt, sur le plan fiscal, à tenir une comptabilité ou à fournir des renseignements aux autorités fiscales.

38. Les administrations fiscales sont particulièrement mal placées en ce qui concerne les prestations à l'étranger et elles doivent essentiellement s'en remettre aux déclarations de revenus de chacun. La rémunération de l'artiste et du sportif lui est souvent versée pour des activités qui sont en partie exercées à l'étranger, sans préciser la part de la rémunération imputable à ses activités dans le pays considéré. Il en résulte des difficultés pratiques pour

déterminer l'assiette de l'impôt. D'autre part, des déductions exagérées au titre des « dépenses professionnelles » sont souvent demandées.

39. Il faut mentionner spécialement les arrangements par lesquels des artistes ou des sportifs résidents — en général bien connus — s'efforcent de se dégager du statut de professionnels indépendants pour obtenir celui de professionnels dépendants. Ce faisant, ils ont en général pour objet d'accumuler des revenus à l'étranger en créant, dans un refuge fiscal, une société fictive, ou en utilisant à l'étranger les services « d'employeurs » d'agences spécialisées, ce qui soulève alors les problèmes évoqués aux paragraphes 26 et 27 ci-dessus.

40. Ils peuvent aussi, néanmoins, avoir des motifs d'ordre purement national. Le Canada et les États-Unis ont eu des difficultés avec des personnes physiques appartenant au monde du spectacle ou du sport qui ont conclu des accords par lesquels ils constituent une société (en général, l'artiste ou le sportif en détient lui-même les actions) qui passe ensuite avec eux en tant que salariés des contrats de prestation de services. Les avantages fiscaux de ces accords résultent de ce que le taux d'imposition de la société est, en général, inférieur à celui d'une personne physique recueillant des revenus élevés. De plus, la société peut « employer » le conjoint de l'artiste ou du sportif, ce qui complète l'étalement des revenus. La société peut déduire des sommes reçues certaines dépenses, telles que la rémunération de l'agent, dépenses qu'une personne physique ne serait pas autorisée à déduire des revenus de son travail.

C. Mesures prises ou envisagées

41. Diverses mesures, prises ou envisagées pour appliquer plus strictement la loi aux activités de divertissement et aux activités artistiques et sportives sont exposées dans la présente section[9]. Les problèmes soulevés par l'imposition effective des artistes ou des sportifs étant, dans une certaine mesure, analogues, quel que soit le lieu où les prestations sont exécutées, on voit par là combien il est nécessaire que chaque pays dispose de procédures adéquates tant pour ses besoins fiscaux propres que pour venir en aide à d'autres pays. C'est pourquoi on étudie aussi, dans la présente section, quelques questions plus générales qui se posent lorsqu'on essaie de mettre au point des instruments efficaces pour imposer, d'une part les résidents et les non-résidents, et d'autre part les artistes et les sportifs ainsi que les autres prestataires de services, dépendants ou indépendants.

1. *Mesures ayant principalement pour objet un meilleur respect de la loi par les résidents*

R (7)

42. Dans certains pays (France et Royaume-Uni), les autorités disposent de pouvoirs généraux pour exiger que soient déclarés les paiements (honoraires, commissions, etc.) faits par des résidents à des personnes qui ne sont pas leurs salariés qu'il s'agisse de résidents ou de non-résidents. Comme le monde du spectacle et du sport tend à se soustraire délibérément à la loi, ces pays estiment ces renseignements indispensables pour lutter contre l'évasion et la fraude fiscales. Sur le plan administratif, les dispositions législatives seront plus efficaces s'il existe un système assurant que les renseignements soient le plus tôt possible consignés dans le dossier fiscal de la personne concernée. D'après l'expérience du Royaume-Uni, ce genre d'arrangement doit être étayé par un dispositif contrôlant l'évolution de la situation et l'apparition de talents nouveaux, afin de les imposer avant que l'argent soit dépensé. De plus, une centralisation est considérée comme indispensable afin d'accomplir au mieux les tâches, c'est-à-dire de réunir tous les dossiers correspondants, ceux de la personne et ceux des sociétés auxquelles elle est affiliée. Une action en ordre dispersé, où les divers bureaux n'ont pas une vue d'ensemble de la situation, a toujours moins de succès.

43. Une autre mesure adoptée par la France et le Royaume-Uni est la « transparence » qui permet de « voir au-delà » des sociétés étrangères contrôlées que des résidents ont constituées pour percevoir les revenus provenant de leurs activités ou dont ils disposent. Dans un cas comme dans l'autre, ces dispositions ne sont pas limitées au domaine du divertissement ou du sport. Le système français qui s'applique aussi aux non-résidents est exposé aux paragraphes 55 et 56 ci-après. Quant à la législation du Royaume-Uni, elle n'a pas eu d'impact réel notable dans ce domaine particulier, mais son existence même dissuade de commettre des abus flagrants.

2. *Mesures concernant les non-résidents*

a) L'impôt sur le revenu

44. En l'absence de textes législatifs particuliers applicables aux artistes et aux sportifs (ou d'une manière générale aux professions indépendantes), certains pays (tel le Royaume-Uni jusqu'à récemment), ont tenté de centraliser tout ce qui a trait à l'imposition des visiteurs étrangers. Une telle approche n'est possible qu'en établissant des liens directs entre les services fiscaux et l'industrie et que si les services fiscaux sont tenus informés des tournées par les principaux artistes et sportifs non résidents.

45. La plupart des pays estiment, cependant, que les autorités fiscales doivent avoir à leur disposition des techniques spéciales pour établir et

recouvrer l'impôt dû par les artistes et les sportifs. En principe, la retenue des impôts à la source est un instrument efficace que la législation nationale propose pour les cas où les revenus sont versés à des personnes itinérantes. Les impôts retenus à la source peuvent, en général, être prélevés sur les revenus versés aux personnes exerçant des professions dépendantes, mais ils le sont aussi sur les revenus versés dans certains pays à des non-résidents exerçant des professions indépendantes (par exemple, en Allemagne, en Autriche, en Belgique, au Canada, au Japon et au Royaume-Uni). Des techniques analogues sont utilisées pour les « impôts spéciaux sur les artistes », dont il est question aux paragraphes 48 à 53 ci-après.

46. Plusieurs pays appliquent des règles spéciales aux artistes et aux sportifs. Dans ceux où les non-résidents ne sont assujettis à l'impôt sur le revenu que si le revenu provient d'un établissement stable ou d'une base fixe, le système peut être amélioré en considérant les revenus versés aux artistes ou aux sportifs non-résidents comme des salaires provenant d'un emploi (Pays-Bas) ou en prévoyant que le droit d'imposition peut être exercé quand bien même l'artiste ou le sportif ne disposerait pas d'un établissement stable dans le pays (Allemagne et Autriche). En Espagne et au Portugal, les artistes non résidents sont assujettis à une retenue à la source de 18 et de 5 pour cent respectivement. En Suisse, l'impôt est prélevé à la source sur les revenus versés aux artistes et sportifs non résidents en faisant application, après déduction des dépenses, d'un barème fiscal progressif comportant quatre tranches.

47. L'objectif étant d'imposer effectivement les revenus provenant des activités de divertissement et des activités artistiques et sportives dans le pays où elles ont lieu, le Comité estime que la législation nationale devrait, théoriquement, dans le contexte de l'impôt général sur le revenu, prévoir une retenue à la source de l'impôt sur les versements faits à des artistes ou des sportifs non résidents[10]. Pour plus d'efficacité, cette formule devrait s'appliquer aussi lorsque l'artiste ou le sportif n'a pas de base fixe, ou lorsqu'il est le salarié d'une société étrangère ne disposant pas d'un établissement stable dans le pays. Dans un même souci d'efficacité, le taux de la retenue devrait probablement être fixé à un niveau assez élevé. Enfin, le débiteur des revenus pourrait être tenu pour responsable du paiement de l'impôt prélevé à la source (c'est actuellement le cas en Allemagne, en Autriche, en Belgique, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni à partir du 6 avril 1987).

b) Impôts spéciaux sur les artistes et les sportifs

48. En Norvège et en Suède, un impôt spécial sur les artistes remplace l'impôt général sur le revenu des prestations fournies par les artistes et les sportifs dans ces pays. Son objectif fondamental est d'assurer le paiement de

l'impôt dans le pays qui verse la rémunération, c'est-à-dire à la source, par l'utilisation d'une formule technique appropriée[11]. Tel qu'il est conçu, l'impôt est souvent considéré comme étant à la charge de l'organisateur, ce qui donne lieu à des demandes d'exonération qui font dévier le système de ses principes fondamentaux.

R (7)

49. En Norvège et en Suède, cet impôt est perçu à titre définitif et est fixé à un certain pourcentage du revenu brut estimé perçu par les artistes ou les sportifs (30 et 15 pour cent en Suède selon que l'artiste ou le sportif se borne à participer à une représentation, ou bien qu'il l'organise lui-même). Ces impôts qui constituent donc une forme simplifiée de l'impôt habituel sur le revenu qu'ils remplacent, sont toujours considérés comme des impôts sur le revenu pour l'application des conventions de double imposition.

50. L'organisateur de la manifestation, qu'il soit ou non l'exécutant lui-même, est responsable du paiement de l'impôt. En Norvège, il est également tenu de déposer auprès de l'autorité chargée du recouvrement un exposé détaillé des dispositions prises et, sur demande, de présenter les contrats. En Suède, jusqu'en 1977 une autorisation préalable pour la plupart des représentations était nécessaire, mais depuis cette date l'absence de demande d'autorisation n'entraîne aucune amende.

51. À certains égards ces impôts spéciaux peuvent aussi, l'expérience le montre, faire l'objet d'abus. Le principal problème est celui du recensement des activités, d'autant plus que des permis de travail ne sont pas exigés des citoyens des pays nordiques, alors que ces permis devraient, en principe, être délivrés avant la représentation. Des problèmes se posent aussi concernant l'assiette de l'impôt, par exemple en cas de recours à des sociétés sous contrôle étranger et en cas de double contrat. Enfin, il peut aussi y avoir des problèmes de recouvrement, comme en Norvège, où celui-ci n'a lieu qu'après la représentation, aucun paiement anticipé ni aucune caution n'étant exigés. Le faible taux d'imposition auquel sont assujettis les artistes et sportifs, et le fait qu'après six mois de séjour dans le pays ils sont obligatoirement assujettis à l'impôt normal sur le revenu, se conjuguent pour offrir des possibilités de fraude et susciter des difficultés administratives[12].

52. Un problème important, pour la Norvège et la Suède, provient de ce que l'impôt est considéré comme un impôt frappant l'organisateur et non l'artiste ou le sportif, ce qui tend à faire croire que le revenu des artistes et sportifs non résidents n'est pas imposé. L'impôt, soutient-on, est un prélèvement supplémentaire injustifié opéré sur les activités culturelles du pays, et il n'est pas équitable non plus, étant donné les larges exonérations accordées en pratique (en Suède, au moyen de déductions accordées aux artistes se produisant dans le cadre d'échanges culturels).

53. On a pris note de ce que la révision de ces dispositions était en cours et que des propositions avaient été faites en vue d'améliorer la collecte de renseignements, en renforçant les obligations de déclaration (Norvège), ou pour améliorer l'établissement et le recouvrement de l'impôt. En Suède, on porte une attention particulière aux problèmes soulevés par l'établissement d'un impôt sur le montant brut des rémunérations, sans tenir compte des nombreux frais et dépenses encourus par les différentes catégories d'artistes. Cependant, l'expérience de ces pays semble montrer que l'efficacité d'un tel impôt dépend de la manière dont il est établi et administré ; de plus, ceci pose aux gouvernements des problèmes de caractère plus général auxquels vont être consacrés les paragraphes 60 à 63 ci-après.

3. *Lutte contre le recours abusif aux sociétés d'artistes*

54. Il est assez difficile de lutter contre l'utilisation des « contrats d'exclusivité » passés avec des sociétés d'artistes, lorsqu'il n'existe pas dans la législation nationale de dispositions permettant de « percer » l'écran que constitue la société (c'est le cas aux Pays-Bas). Des pays comme l'Allemagne, l'Autriche, la France et le Royaume-Uni ont pris des mesures particulières à l'égard de ce genre de situation et aux États-Unis certaines dispositions leur sont aussi applicables. En Autriche, les lois relatives à l'impôt sur le revenu prévoient (depuis 1972) que les revenus que des artistes ou des sportifs non résidents tirent des activités indépendantes exercées en Autriche sont assujettis à un prélèvement à la source, même s'ils sont versés à un tiers (par exemple, à une société d'artistes). Les récentes dispositions prises par le Royaume-Uni ont le même effet.

55. En France, depuis 1972, la législation fiscale contient des dispositions spéciales ne visant pas seulement les artistes et les sportifs, selon lesquelles les sommes perçues par une personne hors de France en rémunération de services exécutés en France par une autre personne sont imposables en France dans certaines conditions. À l'origine, l'application de ces dispositions était limitée aux revenus perçus par des sociétés enregistrées hors de France pour des services rendus en France ou à l'étranger par des personnes physiques résidant en France, si celles-ci détenaient le contrôle, direct ou indirect de ces sociétés ou si ces sociétés n'avaient pas d'activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services ou, en tout état de cause, lorsque la société était enregistrée dans un pays n'ayant pas passé avec la France de convention fiscale générale en matière d'impôt sur le revenu. Le texte des dispositions de 1972 met à la charge de l'administration fiscale la preuve que la personne réside en France et l'enquête présente un certain nombre de difficultés pratiques. Le principal intérêt de cette disposition serait son caractère dissuasif.

R (7)

56. Ces mesures ont été modifiées en 1980, afin d'englober aussi bien les prestataires de services résidant en France que les non-résidents et les sociétés aussi bien que les personnes physiques. Elles sont applicables dans tous les cas où la personne qui reçoit les sommes en cause est installée dans un pays à faible imposition. Dans d'autres cas, elles s'appliqueront sauf si les prestataires de services ont démontré qu'ils n'exercent aucun contrôle sur la personne qui reçoit les paiements, ou que cette dernière exerce à titre principal une activité industrielle ou commerciale. Enfin, la personne qui perçoit les rémunérations est solidairement responsable du paiement de l'impôt et les autorités fiscales peuvent désormais recouvrer entre les mains de tierces personnes (par exemple, les organisateurs) les sommes nécessaires à l'acquittement de l'impôt.

57. En Allemagne, une disposition de la loi de l'impôt sur le revenu est entrée en vigueur le 20 décembre 1985. Elle classe comme revenus provenant d'activités industrielles et commerciales les revenus provenant de représentations artistiques, sportives ou similaires exécutées en Allemagne, ou de leur exploitation. Y sont inclus également les revenus provenant d'activités découlant de ces services. Ceci s'applique sans rechercher qui perçoit ces revenus. Il n'est pas nécessaire d'être un établissement stable ou un représentant permanent en Allemagne. En outre, l'impôt sur le revenu est prélevé sur un tel revenu sans tenir compte de la personne à qui il revient.

58. Aux États-Unis, l'administration fiscale a décrété (*Revenue Ruling* 74.330) que lorsque, notamment, l'artiste ou le sportif conserve le contrôle pratique de ses activités, il n'y a pas de relations d'employeur à salarié ; cette règle a permis de faire obstacle à l'utilisation abusive d'une convention fiscale dans le cas où une dérogation était réclamée en application de la règle des 183 jours. Aux États-Unis aussi les dispositions applicables aux sociétés holding étrangères s'étendent aux revenus provenant des prestations exécutées à la suite de certains contrats personnels de services. Ainsi, un artiste ou un sportif américain détenant 25 pour cent ou plus des actifs d'une société holding étrangère ne peut échapper à l'impôt aux États-Unis en accomplissant ses prestations pour le compte de cette entreprise.

59. On n'a encore qu'une expérience assez limitée concernant l'efficacité de ces mesures, mais le Comité estime qu'elles donnent d'utiles moyens pour combattre, dans le contexte de la législation relative à l'impôt sur le revenu, le recours aux sociétés fictives[13].

4. *Quelques problèmes se posant aux gouvernements*

60. L'étude des suggestions permettant d'améliorer, d'une manière générale, la législation nationale soulève des questions d'une portée assez étendue. Même lorsque les pays conviennent qu'en principe l'imposition devrait être

établie au lieu où sont exécutées les prestations et qu'il faudrait éviter des distorsions entre les modes d'imposition, ils ne conçoivent pas leurs systèmes de la même façon, ce qui n'est pas sans influer sur les réponses aux deux questions suivantes :

1. Dans quelle mesure doit-on réserver un régime semblable, ou différent, aux artistes et sportifs selon qu'ils sont résidents ou non résidents ?
2. Dans quelle mesure les artistes et sportifs doivent-ils être traités différemment, d'autres prestataires de services dépendants ou indépendants ?

61. Pour ce qui est du premier point, les différences de régime pratiquées dans certains pays modifient les conditions de la concurrence et provoquent des réactions pour justifier un système harmonisé, dans lequel artistes et sportifs, résidents et non résidents, seraient soumis à un régime identique et subiraient le même impôt. Ainsi disparaîtrait une incitation à l'évasion fiscale où l'on fait jouer le statut de résident et seraient évitées certaines difficultés administratives (par exemple, lorsque l'artiste résident est membre d'un orchestre non résident, ce que l'organisateur de la manifestation peut ignorer). D'une manière plus générale, on pourrait soutenir qu'étant donné la nature de la profession et les problèmes fiscaux similaires qui se posent dans les deux situations (par exemple, pour détecter les activités), un système identique devrait s'appliquer aux résidents et aux non-résidents.

62. La création de régimes d'imposition spéciaux pour les artistes et sportifs les met nécessairement à l'écart des autres catégories de contribuables, qu'ils soient résidents ou non résidents. Il semble que, dans certains pays, il pourrait en résulter certaines difficultés, quand bien même des régimes spéciaux pourraient être conçus pour diverses autres catégories de contribuables (par exemple, les sous-traitants). Dans ces pays, on considère qu'il serait préférable pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales dans ce domaine d'utiliser des moyens qui ne séparent pas les artistes et sportifs des principales catégories de contribuables auxquelles ils appartiennent, c'est-à-dire des professions dépendantes ou indépendantes.

63. Il a été noté que pour éviter toute discrimination, un impôt retenu à la source pourrait s'appliquer à toutes les professions indépendantes, et non pas seulement aux artistes ou sportifs, ou bien à ceux qui passent des contrats à titre indépendant : cet impôt pourrait s'appliquer aux résidents comme aux non-résidents. On pourrait aussi, comme l'a fait la législation française, rendre applicables à toutes les catégories de prestations considérées certaines mesures de lutte contre la fraude et l'évasion prises à l'égard des professions dépendantes (sociétés d'artistes étrangères). Ces dispositions de caractère

plus général seraient utilisées aussi à l'égard des revenus provenant d'autres catégories d'activités itinérantes.

IV. INTERPRÉTATION ET APPLICATION DES CONVENTIONS BILATÉRALES DE DOUBLE IMPOSITION

R (7)

A. *Introduction*

64. Les dispositions du Modèle de Convention de 1977 qui peuvent concerner l'imposition des artistes ou des sportifs sont nombreuses. Ces personnes sont souvent en mesure de recueillir des revenus de natures diverses et de plusieurs sources, car les conditions d'exercice de leur activité peuvent varier largement.

65. Les revenus des artistes et des sportifs relèvent cependant au premier chef des dispositions de l'article 17 du Modèle de Convention aux termes desquelles :

1. Nonobstant les dispositions des articles 14 et 15, les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant en tant qu'artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre État.
2. Lorsque les revenus d'activités qu'un artiste du spectacle ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif lui-même mais à une autre personne, ces revenus sont imposables nonobstant les dispositions des articles 7, 14 et 15, dans l'État contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées.

66. Les raisons pour lesquelles ces dispositions ont été proposées dans le Modèle sont exposées dans les cinq paragraphes des Commentaires, sur lesquels le Canada et les États-Unis ont présenté une observation.

B. *Personnes visées par l'article 17*

1. *Définition des termes « artistes » et « sportifs »*

67. La première question est de savoir si les termes « *artistes* » (tel qu'il apparaît dans le titre de l'article 17) et « sportifs » sont suffisamment larges pour couvrir toutes les personnes que l'on souhaite imposer au titre de l'article 17.

68. En ce qui concerne les « artistes », on a noté que le paragraphe 1 de l'article donne des exemples de personnes à classer parmi les « artistes du spectacle ». Toutefois, cette liste ne doit pas être considérée comme exhaustive. Il a été convenu qu'il n'était pas possible de donner une définition générale précise du terme « artiste du spectacle » et qu'il pouvait exister un très large éventail de situations. D'une part, ce terme inclut clairement l'acteur de théâtre, l'acteur de cinéma et l'acteur participant à des films publicitaires télévisés (anciens sportifs y compris). L'article 17 peut aussi être appliqué aux artistes et sportifs participant à des activités de nature politique, sociale, religieuse ou charitable, dès lors que ces activités comportent un élément de divertissement. D'autre part, les conférenciers, et naturellement, les personnes interviewées à la télévision, ne sont manifestement pas des « artistes du spectacle » au sens de l'article 17. Il existe toutefois de multiples situations intermédiaires dans lesquelles, par exemple, l'apparition à la télévision ou en public peut généralement être considérée comme une « interprétation » à but récréatif, et relève par conséquent de l'article 17. Dans cette catégorie intermédiaire, il convient d'apprécier le profil global des activités de la personne intéressée.

69. Il a aussi été examiné si, et le cas échéant, de quelle manière l'article 17 s'applique à la catégorie intermédiaire de « l'acteur-producteur » (ou du producteur-présentateur de télévision ou du danseur-chorégraphe). Il a été conclu que dans ces cas, il convient de déterminer la nature des activités exercées dans le pays où la prestation a été fournie. Si celle-ci a principalement un caractère de prestation scénique, l'article 17 est applicable à tous les revenus correspondants que l'intéressé perçoit dans ce pays. Si au contraire la prestation scénique ne constitue qu'une part négligeable de ses activités dans ce pays, le revenu sera totalement exclu du champ de l'article 17. Dans les situations intermédiaires, une répartition pourrait être nécessaire.

70. En ce qui concerne les sportifs, il est convenu que ce terme devrait être interprété au sens large. Le terme vise à la fois les athlètes (course, saut, lancer) et d'autres sportifs tels que les joueurs de football, de golf, de cricket, de tennis, les jockeys et les coureurs automobiles.

71. L'article 17 s'applique également à d'autres participants à des divertissements publics, tels que les joueurs de billard, d'échecs ou de bridge.

2. *Personnel de soutien, imprésarios*

72. On a examiné si le texte actuel de l'article 17 permet dans une certaine mesure de couvrir le personnel de soutien des artistes et sportifs. Il a été convenu qu'une interprétation stricte de l'article devrait prévaloir et que ni l'esprit, ni la lettre de l'article 17 ne permettent actuellement l'imposition des

producteurs, des réalisateurs de films, des chorégraphes, du personnel technique, etc. Leur rémunération relève d'autres articles du Modèle de Convention (généralement l'article 14 ou l'article 15 et dans certains cas de l'article 17).

73. Tandis que le revenu perçu par les imprésarios, etc., pour organiser la prestation d'un artiste ou d'un sportif n'entre pas dans le champ de l'article 17, tout revenu qu'ils perçoivent pour le compte de l'artiste ou du sportif est naturellement visé par cet article.

R (7)

74. Il a donc été convenu que les revenus des intermédiaires ne pourraient être couverts que si le texte de l'article est complété, par exemple de la manière suivante :

> « La règle énoncée au paragraphe 1 s'applique également aux revenus des activités personnelles exercées, à titre indépendant ou dépendant, par toute personne contribuant à l'organisation ou à l'exécution desdites prestations d'artistes ou de sportifs. »

3. *Interprétation de l'expression « activités personnelles »*

75. L'expression « activités personnelles » au paragraphe 1 de l'article semble indiquer que ce paragraphe s'applique aux revenus perçus par l'artiste en tant qu'individu. Toutefois, il est courant que les orchestres, chorales et équipes sportives soient constitués en personnes morales. La question se pose donc de savoir si seules les rémunérations perçues par les membres de l'orchestre, etc., constitué en personne morale entrent dans le champ du paragraphe 1, ou si les revenus de l'entité elle-même sont aussi visés par ce paragraphe.

76. En conclusion, le paragraphe 1 s'applique aux revenus perçus directement ou indirectement, à titre individuel, par un artiste ou un sportif. Dans certains cas, la rémunération n'est pas versée directement à l'exécutant ou à son imprésario/agent dans l'État où il a exercé son activité. Ainsi, un musicien d'orchestre peut percevoir un salaire au lieu d'être payé au cachet ; l'État contractant où se déroule un concert est en droit, conformément au paragraphe 1, d'imposer une fraction appropriée du salaire de ce musicien. De même, lorsqu'un artiste ou sportif est employé, par exemple, par une société unipersonnelle, l'État où l'activité est exercée peut imposer une fraction appropriée de toute rémunération versée à la personne physique. En outre, lorsque la législation du pays permet de faire abstraction de telles entités, et en traite le revenu comme revenant directement à l'individu, le paragraphe 1 permet à l'État où s'est déroulé un spectacle d'imposer le revenu perçu par l'entité au profit de l'individu pour ce spectacle, même si ce revenu ne lui est pas versé effectivement sous forme de rémunération (voir les paragraphes 85 à 93 ci-après pour l'interprétation des dispositions du paragraphe 2).

C. *Revenus couverts par l'article 17*

1. *Revenus de l'artiste ou du sportif autres que les rémunérations proprement dites*

77. Étant donné les difficultés inhérentes à l'imposition des artistes et des sportifs, qui perçoivent des revenus de sources et de natures très diverses, la première question qui se pose est de savoir quel est le champ d'application de l'article 17, c'est-à-dire quels sont les types de revenus qui sont, ou peuvent être, soumis à ces dispositions.

78. Selon une première interprétation possible, la plus étroite, seuls relèvent de l'article 17 les revenus liés directement à une manifestation — publique en général ou transmise en direct par la télévision ou enregistrée par celle-ci pour la première retransmission — des talents de l'artiste ou du sportif. Tous les autres types de revenus doivent alors être imposés selon les règles pertinentes du Modèle de Convention de 1977. L'argument invoqué en faveur de cette opinion est que, sous réserve des dispositions de l'article 17, les artistes ou sportifs ne doivent pas, en principe, être imposés différemment des autres professions, indépendantes ou dépendantes selon le cas.

79. Ainsi, les revenus perçus en vertu de contrats prévoyant la reproduction des œuvres d'un artiste (par exemple sur disque, cassette ou vidéo-cassette) ont le caractère de redevances et devraient être soumis à l'article 12 (*cf.* paragraphe 13 des Commentaires sur l'article 12). Les revenus d'autres activités exercées au titre d'une profession indépendante relèveraient de l'article 14 ; c'est notamment le cas des revenus de parrainage (« *sponsorship* ») ou des rémunérations touchées auprès d'entreprises commerciales pour l'utilisation et donc la promotion commerciale de matériels ou de vêtements sportifs. Les revenus d'entreprise qui ne sont pas mentionnés expressément à l'article 17 relèvent, quant à eux, de l'article 7.

80. Selon l'opinion inverse, les relations existant entre les différentes activités des artistes et des sportifs, la complexité des contrats en vertu desquels ils exercent ces activités (souvent des « *package deals* ») et des formes de rémunérations qu'ils en retirent (souvent présentées comme des « redevances » pour des motifs d'évasion fiscale), ne permettent pas aux administrations fiscales de distinguer aisément ces différentes rémunérations les unes des autres mais, étant donné le lien existant entre elles, celles-ci devraient toutes être soumises aux dispositions de l'article 17.

81. Le Comité a observé que la complexité des situations était en effet source de grandes difficultés, encore que certains de ces problèmes ne soient pas propres à ce genre d'activité. Il a estimé que le recours à la solution proposée au paragraphe 80 ci-dessus viderait d'une bonne partie de leur contenu les articles 12 et 14 notamment, qui traitent des autres revenus que

perçoivent habituellement les artistes et sportifs en plus de leurs rémunérations directes. De plus, l'imposition de ces revenus indirects dans le pays où le spectacle par exemple a été organisé poserait souvent d'importantes difficultés sur le plan administratif, car des contrats passés dans un pays avec une entreprise (par exemple pour la publicité) correspondent bien souvent à l'exercice d'activités dans le monde entier. Souvent, le pays où le spectacle a été organisé n'aura pas connaissance de l'existence de ces revenus ; l'attribution à ce pays d'une partie de ces revenus (par exemple sur la base d'un lien entre ceux-ci et une activité exercée dans ce pays) sera en tout état de cause extrêmement difficile, créant par elle-même des risques de double imposition.

82. Le Comité a estimé qu'il ne convient pas de faire entrer les redevances proprement dites dans le champ de l'article 17. Il a noté que la définition des redevances dans l'article 12 était plutôt restrictive et qu'un certain nombre de pays ne considéraient pas les droits de publicité et de parrainage comme des revenus de redevances. Les pays ont naturellement la possibilité de vérifier si ce qui est déclaré comme redevance par le contribuable en est effectivement une au sens de l'article 12 : dans la négative, l'article 17 pourrait être applicable.

83. On a estimé qu'il conviendrait, pour appliquer l'article 17, de tenir compte du degré d'apparentement du revenu à l'activité réelle de l'artiste ou du sportif dans le pays. En général, d'autres articles que l'article 17 seront applicables chaque fois qu'il n'y a pas de lien direct entre les revenus et un spectacle public donné par l'artiste ou le sportif dans le pays intéressé. En revanche, les revenus de publicité ou de parrainage versés en relation avec un spectacle déterminé (soit avant, soit après celui-ci) ou une série de spectacles tombent dans le champ d'application de l'article 17.

84. Enfin, on est convenu que les indemnités de dédit versées à un artiste ou un sportif en cas d'annulation d'une représentation par l'organisateur relevaient de l'article 21 concernant les « autres revenus ». Ces sommes ne sont donc imposables que dans l'État de résidence de l'artiste ou du sportif.

2. *Revenus versés à une personne autre que l'artiste ou le sportif*

85. Comme indiqué au paragraphe 76, le paragraphe 1 de l'article s'applique aux revenus perçus directement ou indirectement par un artiste ou sportif au titre de ses activités personnelles. Dans certains cas, l'État où un spectacle a été organisé peut opérer une retenue à la source sur au moins une fraction de ce revenu, mais il n'en va pas toujours ainsi, notamment lorsqu'une rémunération a été versée par l'organisateur à une entreprise de spectacles pour la venue d'un groupe de sportifs, ou lorsqu'une équipe, une troupe, un orchestre, etc., sont eux-mêmes constitués en personnes morales.

86. Dans le cas des équipes, orchestres, etc., constitués en personne morale, le revenu des spectacles est normalement versé à cette dernière. Les membres de l'équipe, de l'orchestre, etc., seront imposables, en vertu du paragraphe 1, dans l'État où se déroule le spectacle, pour toute rémunération (ou tout autre revenu dont ils bénéficient directement ou indirectement) en contrepartie de la représentation. La question se pose de savoir si le bénéfice réalisé par la personne morale au titre de ce même spectacle est imposable et de quelle manière.

87. Étant donné que le paragraphe 1 de l'article 17 se réfère aux « activités personnelles », on est convenu à l'unanimité que ce paragraphe n'était pas applicable au bénéfice réalisé par la personne morale. Ce qui soulève la question de savoir si le paragraphe 2 de cet article était applicable.

88. Le paragraphe 2 de l'article 17 stipule que lorsque les revenus d'activités qu'un artiste ou un sportif exerce personnellement « et en cette qualité » sont attribués à une autre personne, ces revenus sont imposables dans le pays où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées. Cette clause avait initialement pour objet de faire obstacle à certains procédés d'évasion fiscale par un artiste ou un sportif lié par contrat à une société dont il a en fait le contrôle. Il pourrait en effet revendiquer l'exonération de l'impôt dans l'État de la source en application de la règle des 183 jours, la société dont il est le salarié n'étant pas imposable en l'absence d'un établissement stable (voir le paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 17 du Modèle de Convention de 1977).

89. Le Comité a conclu que rien dans le texte du paragraphe 2 n'exclut son application à des équipes, troupes, etc., constituées en personnes morales, même si l'intention initiale était autre. Il a donc été convenu que les dispositions de l'article 17 permettraient d'imposer :

— d'une part, les sommes versées aux artistes ou sportifs par l'intermédiaire d'une entité distincte, mais qui leur reviennent en propre ;
— d'autre part, les sommes attribuées à cette entité, mais non reversées à l'artiste ou au sportif lui-même, ce qui a pour effet d'imposer indirectement l'élément de bénéfice compris dans le montant conservé par cette entité.

90. Quelques pays considèrent cependant que le paragraphe 2 ne devrait être appliqué que dans les cas d'abus, compte tenu notamment du texte du paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 17.

91. Le Comité a noté que la législation de certains États permet de faire abstraction des dispositifs faisant intervenir des entités et de considérer les revenus comme perçus par l'artiste ou le sportif : dans ce cas, le paragraphe 1 autorise ces États à imposer les revenus découlant d'activités exercées sur leur

territoire. D'autres pays n'ont pas cette possibilité. Lorsqu'un spectacle y est organisé, le paragraphe 2 permet à l'État en question d'imposer les bénéfices détournés du revenu de l'artiste ou du sportif au profit de l'entité. Toutefois, les États auxquels leur législation nationale ne donne pas les moyens d'appliquer cette disposition ont la faculté de convenir d'autres solutions ou de ne pas faire figurer le paragraphe 2 dans les conventions bilatérales qu'ils concluent.

92. Ayant examiné dans quelle mesure le paragraphe 2 s'appliquait aux sommes perçues par une entité au titre des prestations d'artistes ou des sportifs dans le cas où ceux-ci ne contrôlent pas l'entreprise ou ne bénéficient pas de ce revenu (voir les paragraphes 89 à 91 ci-dessus), le Comité a estimé qu'à plus forte raison l'État où le spectacle a été organisé est en droit d'imposer l'ensemble des revenus versés à une entité contrôlée par l'artiste ou le sportif lui-même. Le Comité a aussi noté que les observations du paragraphe 83 ci-dessus concernant la nature des revenus couverts par l'article 17 étaient également applicables aux revenus versés à une personne autre que l'artiste ou le sportif.

93. Selon les vues de l'Allemagne, l'imposition des revenus tirés par une société résidente d'un pays tiers de l'activité exercée en Allemagne par des artistes qu'elle emploie devrait tenir compte des liens juridiques unissant l'organisateur allemand à cette société. Si aucune convention de double imposition n'a été signée avec le pays tiers, la République Fédérale d'Allemagne selon sa législation nationale (voir paragraphe 57) peut imposer en totalité ce revenu. Cet impôt est retenu à la source sur le montant brut des recettes au taux de 15 pour cent. Ceci s'applique également au pays tiers avec lequel un accord a été conclu et qui contient une disposition correspondant au paragraphe 2 de l'article 17 du Modèle de Convention de l'OCDE.

D. Autres problèmes connexes

1. Détermination du revenu imposable

94. Le Comité a noté que l'article 17 ne fait pas mention des modalités de calcul du revenu visé. Il revient à la législation nationale de chaque État contractant de déterminer l'importance des déductions éventuelles au titre des dépenses. Les législations nationales diffèrent sur ce point, certaines prévoyant une imposition à la source, à un taux approprié, de la rémunération brute versée aux artistes ou aux sportifs. De telles dispositions s'appliquent parfois aussi aux revenus versés à des groupes ou à des équipes, troupes, etc., constitués en personnes morales.

2. *Problèmes de ventilation*

95. Le Comité a examiné si les problèmes de ventilation posés par l'application de l'article 17 appelaient des solutions particulières. Comme indiqué précédemment, les sommes versées à une troupe, un orchestre, etc., constitués en personnes morales ne sont imposables en vertu du paragraphe 1 que pour la fraction attribuable à des artistes ou sportifs pour l'exercice « personnel » de leurs talents. Il sera donc souvent difficile de déterminer la base d'imposition correspondant à une manifestation — en particulier lorsque les membres de la troupe sont des salariés payés par l'entité et qu'ils perçoivent une rémunération couvrant les activités de la troupe dans le monde entier. On ne pourra procéder que par estimations et les autorités fiscales respectives du pays de la source et du pays de la résidence ne seront pas nécessairement du même avis.

96. Des problèmes comparables se poseront pour l'application du paragraphe 2 de l'article, lorsqu'il sera difficile de distinguer la part du revenu à caractère « artistique », par exemple dans la rémunération globale versée par les organisateurs à une société non résidente, de la rémunération de services qui est reconnue comme n'étant pas assujettie à l'article 17.

97. Le Comité a reconnu les difficultés qui se présentent lorsqu'il faut distinguer les revenus « artistiques » des « revenus au titre de services » ou ventiler le salaire ou les revenus de parrainage d'un artiste ou d'un sportif afin de calculer le montant imposable dans le pays de la source. Ainsi qu'on l'a déjà noté (paragraphe 94), l'article ne dit rien sur la façon dont le revenu imposable doit être calculé et c'est la législation nationale qui prévaut en l'occurrence. Le Comité est convenu que les difficultés rencontrées sur ce point ne diffèrent pas des problèmes « classiques » de ventilation des revenus et n'appellent pas de commentaires particuliers.

3. *Manifestations culturelles financées sur fonds publics*

98. Le Comité a noté l'extension de ce type d'activités culturelles — assorties de mesures d'exemption fiscale qui ont parfois donné lieu à des abus. L'octroi éventuel de dégrèvements fiscaux aux artistes ou organisateurs participant à ces manifestations devrait de préférence se faire par voie d'accords bilatéraux entre les États contractants. Toutefois, il a été jugé utile de proposer le texte d'une disposition qui pourrait être insérée dans les conventions bilatérales. Une telle clause devrait se référer à des critères objectifs et faciles à définir, afin que l'exemption ne soit accordée que dans les cas visés. L'octroi d'exemptions sur une base discrétionnaire, par référence par exemple à des « échanges culturels », risque de créer des confusions et devrait être évité. Par exemple, l'exemption pourrait n'être accordée que lorsque les activités sont spécialement financées par les pouvoirs publics ou que des conditions

spécifiques sont remplies (manifestations organisées par des organismes sans but lucratif, par exemple). La clause pourrait être rédigée comme suit :

> « Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables aux revenus d'activités exercées par des artistes ou sportifs dans un État contractant si la visite dans cet État est financée en grande partie par des fonds publics de l'autre État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. »

4. *Droit d'imposition subsidiaire du pays de la résidence*

99. Les dispositions de l'article 17 pourraient entraîner une double exonération si, d'une part, le pays où a lieu la prestation de l'artiste ou du sportif ne peut exercer les pouvoirs d'imposition que lui accorde la Convention (par exemple parce que selon sa législation nationale, le revenu n'est pas imposable ou fait l'objet d'une exonération spécifique) et que, d'autre part, le pays de résidence applique la méthode d'exemption pour remédier à la double imposition. Dans le pays de la résidence, cette situation est considérée comme une entorse sérieuse au respect des obligations fiscales. Le problème n'intéresse directement que les pays de résidence qui appliquent la méthode de l'exemption pour éviter la double imposition (soit au moyen de leur législation interne, soit par voie conventionnelle). Le problème ne se pose pas seulement du fait que le revenu n'est pas imposé à la source ; en effet, même lorsqu'il est imposé dans le pays de la source, il l'est souvent à des taux nettement inférieurs à ceux du barème progressif qu'appliquerait le pays de la résidence. Certains États déplorent cette situation ; c'est la raison pour laquelle ils ont recours dans ces cas à la méthode de l'imputation.

100. Les Commentaires sur l'article 17 mentionnent ce problème à propos du cas particulier des sociétés d'artistes (paragraphe 5 du texte) et proposent, pour le résoudre, soit que l'on utilise la méthode de l'imputation, soit que l'on reconnaisse un droit d'imposition subsidiaire au pays de la résidence. Ce dernier serait autorisé à prélever un impôt sur les revenus en question lorsque cela n'a pas été fait dans l'État où l'activité a été exercée. La première de ces deux solutions est aussi mentionnée, dans un contexte plus général, aux paragraphes 32 et 47 des Commentaires sur l'article 23 A. Dans le cas où un État ne peut pas appliquer la méthode de l'imputation, il devrait naturellement adopter la seconde solution.

101. Les conclusions du Comité sur ce point sont les suivantes : rien n'empêche deux États contractants d'adopter l'une ou l'autre de ces solutions dans le cadre d'une convention bilatérale. Ils devraient s'efforcer de le faire lorsqu'il existe un risque important de double exonération, d'évasion ou de fraude fiscales.

5. *Situations triangulaires*

102. Un certain nombre de difficultés rencontrées par les pays sont le fait de situations triangulaires. Dans un premier cas, l'artiste ou le sportif est résident de l'État A, exerce ses activités dans l'État S et est employé, aux termes d'un contrat d'exclusivité, par une « société écran » établie dans un pays B n'ayant pas signé de convention (par exemple un « paradis fiscal »), qui met les services de l'artiste ou du sportif à la disposition d'un producteur de l'État S contre paiement d'une redevance. La question se pose alors de savoir si l'État S peut imposer les rémunérations rétribuant l'activité de l'artiste ou du sportif. Cette question appelle une réponse affirmative puisque, d'une part, l'article 17 de la convention entre A et S, applicable à l'artiste résident de A, attribue le pouvoir d'imposition à l'État S et que, d'autre part, aucune convention entre A et B ne limite le pouvoir d'imposition de l'État S.

103. Une autre situation triangulaire est celle où l'artiste ou le sportif est résident d'un État tiers B, tandis que la « société écran » est établie dans l'État A. Même s'il existe une convention entre les États A et S, la « société écran » de l'État A ne peut faire valoir que la rémunération versée aux producteurs du spectacle donné dans l'État S constitue un revenu d'entreprise perçu sans l'intervention d'un établissaient stable, étant donné que le paragraphe 7 de l'article 7 stipule que cet article n'est pas applicable aux « éléments de revenus traités séparément dans d'autres articles » de la convention entre A et S.

104. Il apparaît donc que la résidence de l'artiste importe peu : en effet, ou bien celui-ci est résident d'un État ayant conclu une convention avec l'État S (où s'exerce l'activité) et celle-ci attribue le pouvoir d'imposition à l'État S, ou bien il est résident d'un État n'ayant pas conclu de convention avec l'État S, et le pouvoir d'imposition de ce dernier ne peut donc pas être limité.

V. CONCLUSIONS

A. Améliorations à apporter aux législations nationales

105. Cet examen des difficultés rencontrées par les administrations fiscales pour imposer effectivement les artistes ou les sportifs, ainsi que l'examen de l'expérience des pays en matière de législation contre la fraude et l'évasion fiscales, a conduit le Comité à formuler quelques recommandations préliminaires. Étant d'accord sur le principe de l'imposition des activités des artistes et des sportifs dans le pays où les prestations sont exécutées, il a été estimé qu'en de nombreux cas, pour des raisons juridiques ou pratiques, cette imposition n'est à l'heure actuelle ni possible ni effective. Il conviendrait donc, tout d'abord, de rechercher des améliorations sur le plan interne. Certes, en modifiant leur législation nationale, les pays peuvent envisager différemment

le régime qu'il convient d'appliquer à l'artiste ou au sportif résident par rapport au non résident, ou aux artistes et aux sportifs par rapport aux autres contribuables (ceci est étudié à la section suivante). À ce sujet, on peut cependant formuler les propositions d'amendements suivantes :

R (7)

a) *Les exonérations* d'impôt accordées aux manifestations artistiques ou sportives sont d'une étendue variable selon les pays qui exercent ainsi leur droit de souveraineté. Cependant, lorsque ces dérogations existent, elles peuvent entraîner des inégalités considérables qui incitent à l'évasion fiscale. Du point de vue technique aussi, il peut être nuisible au bon fonctionnement du système fiscal d'accorder des avantages particuliers à certaines branches d'activité.

b) *Information :* un système efficace et général de collecte des renseignements est nécessaire ; la création, à cet effet, de bureaux spécialisés faciliterait la centralisation des renseignements disponibles et leur communication aux partenaires étrangers (voir section B ci-dessous).

c) *Assiette et recouvrement* de l'impôt : pour imposer aux organisateurs des obligations plus strictes en matière de comptabilité et de déclaration, on pourrait mettre sur pied des systèmes de retenue de l'impôt à la source à des taux substantiels, qui s'appliqueraient aux versements faits aux artistes et aux sportifs exerçant leur activité à titre indépendant, ou aux personnes (y compris aux sociétés) qui fournissent les services d'artistes ou de sportifs. Bien que des impôts spéciaux constituent un moyen utile pour imposer les artistes ou les sportifs, ils présentent un certain nombre d'inconvénients, notamment au niveau international. Pour les besoins des vérifications et enquêtes, un système centralisé qui s'occuperait des cas les plus importants concernant des artistes ou sportifs nationaux, ou de l'assujettissement à l'impôt des artistes et sportifs étrangers, est souhaitable.

B. Améliorations à apporter à la législation internationale

1. *Augmentation des échanges de renseignements*

106. Il résulte des pratiques des pays qu'à quelques exceptions près l'article des conventions de double imposition relatif à l'échange de renseignements ne sert à obtenir que peu d'informations. Le Comité recommande que les pays membres aient plus largement recours à ces échanges, soit sur demande, soit de préférence spontanément lorsque les services fiscaux d'un État contractant apprennent que certains de leurs résidents sont sur le point de se rendre dans un autre État ou qu'un résident de cet autre État a fourni des prestations dans le premier État. Il pourrait être utile que les autorités compétentes publient, à

l'usage de leurs administrations, des instructions ou des conseils relatifs aux échanges de renseignements dans ce domaine particulier. En l'absence d'échanges efficaces, il est très probable que les revenus des artistes et sportifs soient très faiblement imposés, voire même ne le soient pas du tout, lorsque l'État où les prestations ont lieu accorde une exonération.

107. Sans doute peut-il être difficile à un État d'informer un autre des tournées qui vont y être faites. Néanmoins, certains pays disposant d'un système de renseignements complexes (éventuellement centralisé) sur les activités artistiques et sportives peuvent être en mesure de communiquer des renseignements. Quant aux renseignements dont l'État de résidence de l'intéressé aurait besoin à des fins de fiscalité interne, ceux dont la communication pourrait être décidée et organisée sont fort nombreux : renseignements nécessaires pour vérifier les faits concernant la représentation, sommes versées (rémunération et impôt prélevé à la source), nature de la retenue à la source, lieu de résidence déclaré par l'artiste ou le sportif etc. Le Comité a noté que, dans les pays qui prélèvent des impôts spéciaux sur les artistes et les sportifs (Norvège et Suède), ces impôts sont visés par les conventions bilatérales mais que les clauses sur les échanges de renseignements ne jouent pas en pratique car l'administration de ces impôts relève de services extérieurs à l'administration fiscale normale, qui ne sont pas habitués aux procédures prévues par les conventions de double imposition pour les échanges de renseignements. Malgré l'importance d'échanges rapides, automatiques ou spontanés, les procédures correspondantes sont difficiles à mettre en œuvre dans une telle situation.

2. *Assistance au recouvrement*

108. Comme on l'a vu en étudiant, du point de vue de la législation nationale, l'imposition des activités des artistes et des sportifs, la mobilité de ceux-ci pose des problèmes importants pour le recouvrement des impôts, en particulier dans les pays où ils sont imposés par voie de rôle. C'est aussi un trait particulier de cette branche d'activité que des avertissements portant sur des sommes importantes, qui se rattachent à une période de popularité et de prospérité, parviennent aux contribuables alors que la popularité s'est dissipée et que l'argent s'en est allé. Certains pays semblent assez bien réussir à faire respecter la loi qui allie un système de contrôle des mouvements des artistes et sportifs ayant des arriérés d'impôts à payer à une organisation centralisée qui s'occupe des artistes ou sportifs en tournée dans ce pays. Dans la plupart des cas, cependant, c'est aussi un domaine qui requiert la coopération internationale. C'est pourquoi il conviendrait d'encourager les pays qui, du fait de leur législation nationale, sont habilités, ou pourraient l'être, à poursuivre le recouvrement d'impôts établis à l'étranger, à conclure,

bilatéralement (voir Modèle de l'OCDE) ou multilatéralement, des conventions prévoyant une assistance pour le recouvrement des créances fiscales.

109. Finalement, dans les cas d'interprétations différentes de dispositions des conventions de double imposition qui conduiraient à une double imposition, on notera que les pays devront se préparer à utiliser la procédure amiable pour régler ces différends.

R (7)

Notes et références

1. La première était intitulée, *Tendances de la fiscalité internationale : location d'équipements et de main-d'œuvre*, OCDE 1985.
2. Allemagne, Australie, Autriche, Belgique, Canada, Danemark, Espagne, États-Unis, Finlande, France, Irlande, Japon, Luxembourg, Norvège, Pays-Bas, Portugal, Royaume-Uni, Suède, Suisse.
3. Seule la Suisse n'a fait état d'aucun problème particulier dans ce domaine.
4. Il est évident que, dans ce cas aussi, il peut y avoir non déclaration de revenus (par exemple des paiements partiels faits « sous le manteau »), mais le même problème se pose pour d'autres professions.
5. Elles seraient principalement installées en Suisse et au Liechtenstein.
6. Il en résulte aussi des problèmes que l'on traite à la partie IV, du point de vue des conventions de double imposition.
7. Pour des raisons pratiques, l'impôt, sur les salaires est parfois considéré comme un impôt définitif (c'est le cas en Allemagne et aux Pays-Bas).
8. Un autre cas intéressant d'évasion est le suivant : un restaurant conclut avec une société étrangère un contrat selon lequel des musiciens, des vedettes, etc., employés par la société donnent des représentations dans le restaurant. Celui-ci ne fournit que l'emplacement et ne paie lui-même aucune représentation, ni ne verse aucune autre redevance. La société étrangère perçoit le produit des droits d'entrée. Il est très tentant pour elle de ne pas déclarer le produit des droits d'entrée dans le pays où elle est établie.
9. Certains pays ont pris des mesures d'ordre général pour lutter contre l'évasion fiscale. Il n'en est pas question dans la présente section, bien qu'en certains cas elles puissent être fort utiles.
10. Des problèmes peuvent se poser si l'impôt n'est retenu à la source que sur les versements à des non-résidents (voir l'expérience du Canada, paragraphe 31 ci-dessus).
11. Au Danemark un impôt similaire a été prélevé jusqu'en 1982. Quand la représentation durait plus de 14 jours, ou au cas d'un engagement d'au moins une semaine, les paiements aux artistes non résidents étaient considérés comme des revenus soumis à une imposition limitée au Danemark, soit une retenue à la source de 20 pour cent sur le revenu brut. Un changement récent dans la jurisprudence n'autorise plus les autorités fiscales à prélever cet impôt ; le revenu est maintenant imposable seulement si les artistes séjournent au Danemark pour plus de 6 mois.

12. À la suite d'une augmentation des taux de l'impôt spécial sur les artistes et les sportifs en Norvège depuis le 1er janvier 1983 (de 10-20 pour cent à 15-30 pour cent sur les paiements bruts), l'expérience a prouvé qu'il était nécessaire de trouver un équilibre dans les catégories d'impôts, afin d'éviter de spéculer comme on l'a vu précédemment sur les avantages que l'on pouvait retirer du paiement de l'impôt spécial au lieu de payer l'impôt normal sur le revenu.

13. Il convient d'indiquer que les mesures de cet ordre peuvent s'appliquer, comme c'est le cas en France, aux prestations de services de toute nature et non pas seulement à celles des artistes et des sportifs.

ANNEXE

ARTICLE 17

Artistes et sportifs

R (7)

1. Nonobstant les dispositions des articles 14 et 15, les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant en tant qu'artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre État.

2. Lorsque les revenus d'activités qu'un artiste du spectacle ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif lui-même mais à une autre personne, ces revenus sont imposables, nonobstant les dispositions des articles 7, 14 et 15, dans l'État contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées.

Commentaires sur l'article 17 concernant l'imposition des artistes et des sportifs

1. Le paragraphe 1 prévoit que les artistes du spectacle et les sportifs qui sont des résidents d'un État contractant seront imposables dans l'autre État contractant où ils exercent leurs activités en cette qualité, que celles-ci aient ou non un caractère indépendant. Cette disposition fait donc exception soit à la règle énoncée à l'article 14, soit à celle qui est stipulée au paragraphe 2 de l'article 15.

2. La règle ci-dessus permet d'éviter les difficultés d'ordre pratique qui se posent fréquemment en ce qui concerne l'imposition des artistes du spectacle et des sportifs qui se produisent à l'étranger. Par ailleurs, des dispositions trop rigides pourraient dans certains cas créer des obstacles aux échanges culturels. Pour pallier cet inconvénient, les États pourront d'un commun accord limiter l'application du paragraphe 1 aux activités exercées à titre indépendant en ajoutant ses dispositions à celles de l'article 14. Dans ce cas, les artistes du spectacle et les sportifs recevant un traitement ou un salaire tomberont automatiquement sous le coup de l'article 15 et bénéficieront des exemptions prévues au paragraphe 2 de cet article.

3. Les dispositions de l'article ne s'appliquent pas lorsque l'artiste ou le sportif est au service d'un État et perçoit des revenus de cet État. À cette catégorie de revenus sont applicables les dispositions de l'article 19. Certaines conventions prévoient que l'article 17 n'est pas applicable aux artistes du spectacle et aux sportifs qui sont au service d'organismes subventionnés au moyen de fonds publics. Les dispositions de l'article n'empêchent pas les États

contractants de fixer à titre bilatéral des dispositions particulières applicables à ces artistes et à ces sportifs.

4. Le paragraphe 2 a pour objet de faire obstacle à certains procédés d'évasion fiscale lorsque la rémunération due pour la prestation fournie par un artiste du spectacle ou par un sportif n'est pas versée à lui-même mais à un tiers, par exemple à ce qu'on appelle une société d'artistes, de sorte que le revenu n'est imposé, dans l'État où l'activité est exercée, ni comme rémunération personnelle de l'artiste ou du sportif pour la prestation de ses services, ni comme bénéfices de l'entreprise en l'absence d'un établissement stable. Le paragraphe 2 permet à l'État dans lequel la prestation a été fournie, de prélever un impôt sur les bénéfices détournés du revenu de l'artiste ou du sportif au profit de l'entreprise lorsque, par exemple, l'artiste a le contrôle de celle-ci ou s'il a des droits sur les revenus ainsi détournés, ou encore s'il a tiré ou tirera profit, directement ou indirectement, de ces revenus. Toutefois, les États auxquels leur législation nationale ne donne pas les moyens d'appliquer cette disposition, ont la faculté de convenir d'autres solutions, ou de ne pas faire figurer le paragraphe 2 dans les conventions bilatérales qu'ils concluent.

5. Dans le cas visé au paragraphe 2, lorsque l'État dont la personne qui reçoit le revenu est résidente utilise, pour éviter la double imposition, la méthode de l'exemption, cet État serait dans l'impossibilité d'imposer ce revenu même si l'État où la prestation a été fournie ne pouvait pas faire usage de son droit d'imposition ; c'est donc la méthode de l'imputation qui doit être utilisée dans ce cas. Le même résultat pourrait être obtenu en stipulant que l'État dont la personne qui perçoit le revenu est un résident, dispose d'un droit subsidiaire d'imposition pour le cas où l'État où les activités sont exercées ne peut faire usage du droit qui lui est conféré par le paragraphe 2. Les États contractants ont la faculté de choisir l'une ou l'autre de ces méthodes pour s'assurer que le revenu n'échappe pas à l'imposition.

Observation sur les Commentaires

6. Le *Canada* et les *États-Unis* estiment que le paragraphe 2 doit s'appliquer uniquement dans les cas prévus au paragraphe 4 ci-dessus et, au cours de la négociation de conventions avec d'autres pays membres, ces pays proposeront une modification à cet effet.

Réserves sur l'article

7. La *Grèce* et le *Portugal* se réservent le droit d'appliquer les dispositions de l'article 17, et non de l'article 19, aux revenus des artistes et des sportifs employés par l'État.

8. Le *Japon* se réserve le droit d'appliquer les dispositions dudit article au revenu perçu à l'occasion d'activités commerciales ou industrielles par des artistes du spectacle ou des sportifs qui sont employés par l'État.

9. Les *États-Unis* se réservent le droit de limiter l'application du paragraphe 1 aux situations dans lesquelles l'artiste du spectacle ou le sportif séjourne dans l'autre État pendant une période déterminée ou gagne une somme déterminée.

R (7)

Dérogation aux conventions fiscales

(adopté par le Conseil de l'OCDE le 2 octobre 1989)

Table des matières

I. Le problème . . . . . R(8)-2

II. Analyse juridique des dérogations aux conventions . . . . . R(8)-4
- i) Observations préliminaires . . . . . R(8)-4
- ii) L'obligation d'exécuter les traités en droit international . . . . R(8)-4
- iii) La place des obligations résultant des traités dans le droit interne . . . . . R(8)-5
- iv) Interprétation et application des traités . . . . . R(8)-7

III. Les recours offerts par le droit international en cas de non-exécution par l'une des parties des obligations qui lui incombent en vertu d'un traite . . . . . R(8)-8

IV. Cas de dérogation à un traité . . . . . R(8)-10

V. La position du Comité des affaires fiscales . . . . . R(8)-11

VI. Propositions d'action . . . . . R(8)-13

Notes et références . . . . . R(8)-13

ANNEXE A. Recommandation du Conseil concernant la dérogation aux conventions fiscales . . . . . R(8)-15

I. LE PROBLÈME

R (8)

1. Les conventions de double imposition (conventions fiscales)[1] constituent un élément essentiel des relations économiques internationales et facilitent les mouvements de capitaux et de travailleurs. Elles constituent une base solide et fiable des relations fiscales internationales. Elles limitent et réglementent les pouvoirs fiscaux des États qui y adhèrent de manière à assurer une application satisfaisante des législations fiscales nationales qui relèvent de systèmes souvent très différents. Le grand nombre de conventions en vigueur, ainsi que la recommandation, souvent réitérée par les organisations internationales et par les milieux d'affaires, en vue de l'élargissement et de l'amélioration de ce réseau de conventions, montrent leur importance.

2. La sécurité qu'assurent les conventions fiscales aux relations fiscales internationales a été mise en cause, et dans une certaine mesure compromise, au cours des dernières années par certaines législations ou projets de législation nationale susceptibles de déroger à ces conventions. Dans la présente note, qui envisage les conséquences de l'action du législateur national, on entend par « dérogation aux conventions » le cas où la législation interne d'un État déroge aux dispositions, soit d'une seule convention, soit de toutes les conventions jusque-là applicables dans cet État. Par application de dispositions de la loi interne, on méconnaîtra dans certains cas (par exemple, en cas d'utilisation des dispositions les plus avantageuses des conventions et d'autres formes d'usages abusifs) les clauses du traité. La loi peut aussi avoir l'effet de déroger aux conventions même si elle ne contient aucune référence aux dispositions de ces conventions car l'interprétation nationale des effets de cette loi par rapport aux dispositions des conventions a le même effet en pratique. On trouvera à la section IV de la présente note quelques exemples d'hypothèses de dérogation aux conventions.

3. Les dérogations aux conventions sont analysées dans la présente note sous trois angles différents. Tout d'abord, sont examinées les règles du droit international et du droit interne qui sont applicables ainsi que leurs interrelations. En second lieu, sont étudiés les recours juridiques possibles lorsqu'il y a dérogation. En troisième lieu, divers cas pratiques sont analysés, notamment les motifs pour lesquels dans un cas donné il y a dérogation à une convention. Enfin, la note expose la position du Comité des affaires fiscales et suggère des mesures sur le plan international et interne, en présentant notamment les modalités selon lesquelles pourraient être réglés des cas particuliers que des États se sont efforcés de résoudre par une dérogation aux conventions.

4. Néanmoins, il y a lieu dès maintenant de distinguer les formes de dérogation aux conventions principalement visées dans la présente note d'un

certain nombre d'autres situations qui entraînent ou qui sont semblables à des dérogations aux conventions et qui peuvent avoir les mêmes effets. Trois de ces situations sont décrites ci-dessous et font l'objet de commentaires soit ci-dessous, soit plus loin dans la présente note.

a) Un État peut légiférer pour annuler les effets d'une décision judiciaire qui, à l'égard d'une disposition d'un traité, s'écarte d'une interprétation commune, explicitement acceptée ou tacitement sous-entendue par les co-contractants, laquelle se fonde sur le texte de la convention. Dans ce cas, on considère qu'il n'y a pas atteinte aux relations fiscales internationales si les organes législatifs et administratifs compétents des États concernés estiment la décision judiciaire contraire à l'intention des parties. En fait, c'est en premier lieu la décision du tribunal qui peut être considérée comme dérogeant à la convention.

b) Un État peut modifier la définition d'un terme utilisé dans sa législation nationale et aussi dans les clauses d'une convention, mais qui n'est pas expressément défini pour les besoins de la convention. Dans ce cas, il n'y a pas dérogation lorsque la convention contient une disposition essentiellement semblable à celle formulée à l'article 3, paragraphe 2 du Modèle de 1977 de Convention de double imposition de l'OCDE qui stipule que, pour l'application de la Convention par un État contractant, toute expression qui n'y est pas définie a le sens que lui attribue le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente. On ne peut avoir envisagé qu'un État, dès lors qu'il est partie à une convention, se trouve dans l'impossibilité de modifier les définitions des expressions utilisées dans son droit interne, à condition que ces modifications soient compatibles avec le contexte de la convention ;

c) Enfin, un texte législatif interne nouvellement adopté peut être incompatible avec une disposition d'une convention, sans que les organes compétents aient souhaité ces conséquences, ou même en aient été conscients.

5. En résumé, la forme de dérogation aux conventions qui fait principalement l'objet de la présente note est essentiellement l'adoption d'un texte législatif interne qui, dans l'intention du législateur, doit avoir un effet nettement contraire aux obligations internationales stipulées par une convention.

II. ANALYSE JURIDIQUE DES DÉROGATIONS AUX CONVENTIONS

i) *Observations préliminaires*

6. Il convient d'examiner, tant du point de vue du droit international que du droit interne les conséquences juridiques d'une dérogation à une convention.

R (8)

7. En concluant une convention, les États contractants s'obligent mutuellement à en respecter et à en appliquer les clauses. C'est le principe « *pacta sunt servanda* ». Déroger à la convention implique qu'un État, par un acte législatif, entend privilégier le droit interne par rapport au droit international et ainsi refuse de remplir certaines obligations résultant du lien contractuel au motif que les obligations nées de la convention sont contraires au droit interne. Il y a donc, en cas de dérogation à la convention, une violation de celle-ci. Il faut noter que la violation de la convention se produit au moment où le législateur vote la loi dérogatoire et non seulement lorsque cette loi est appliquée à des cas d'espèce. Les relations internationales de l'État en cause avec les autres États sont affectées par toute violation d'une convention et il faut déterminer les droits et obligations résultant de cette violation en fonction des règles du droit international.

ii) *L'obligation d'exécuter les traités en droit international*

8. Les conventions fiscales sont des accords internationaux conclus par écrit entre les États et régis par le droit international. La *Convention de Vienne sur le droit des traités*, qui est entrée en vigueur le 27 janvier 1980, contient les règles applicables aux traités conclus entre les États qui sont parties à la Convention après son entrée en vigueur. Au 31 décembre 1988, 56 États avaient adhéré à la convention, dont les pays suivants membres de l'OCDE : Allemagne, Australie, Autriche, Canada, Danemark, Espagne, Finlande, Grèce, Italie, Japon, Nouvelle-Zélande, Pays-Bas, Royaume-Uni et Suède. Le Luxembourg et les États-Unis ont signé la Convention de Vienne, mais ne l'ont pas ratifiée. Quant aux traités conclus par les États qui ne sont pas parties à la Convention de Vienne, ou quant aux traités conclus avant l'entrée en vigueur de celle-ci, ce sont les principes habituels du droit international qui leur sont applicables. Toutefois, étant donné que la plupart des principes incorporés dans la Convention de Vienne découlent du droit coutumier international, c'est aux principes figurant dans cette Convention que se référera la présente note.

9. L'obligation « *pacta sunt servanda* » est l'un des principes fondamentaux, universellement reconnus, du droit des traités ; il a été codifié dans le préambule et dans l'article 26 de la Convention de Vienne par la formule

suivante : « Tout traité en vigueur lie les parties et doit être exécuté par elles de bonne foi ».

10. Par la formule « lie les parties », on entend que la convention est obligatoire pour le sujet de droit international en tant que tel, c'est-à-dire l'État dans son ensemble. Peu importe l'organe qui a représenté l'État lorsque celui-ci a souscrit aux engagements du traité ou le fait que la procédure selon laquelle l'État s'est engagé impliquait ou non l'approbation du Parlement. L'État est lié, même si son consentement à ce sujet a été donné par un organe qui a excédé sa compétence ou s'il l'a été en violation des procédures constitutionnelles, à moins que cette infraction n'ait été manifeste pour les autres parties (voir article 46 de la Convention de Vienne). Par « être exécuté de bonne foi », on entend que les États sont tenus en droit international d'appliquer les dispositions d'une convention. Les modalités de cette application dépendent de chaque État, des particularités de son système constitutionnel et juridique et de la nature de la convention elle-même. Toutefois, le droit international ne se soucie pas des modalités selon lesquelles est obtenue l'exécution, mais exclusivement du résultat.

11. L'article 27, en soulignant que le droit interne ne peut être invoqué pour justifier la non-exécution des obligations d'un traité, rappelle un principe que l'on pourrait considérer comme déjà implicite dans l'article 26. Il s'applique au cas où des organes législatifs ou administratifs nationaux adoptent des mesures contraires aux obligations d'un traité existant. Selon l'article 27, ces difficultés ou même ces impossibilités internes ne peuvent être invoquées comme excuse juridiquement valable dans des relations entre États, c'est-à-dire en droit international.

12. En résumé, on peut dire qu'en droit international les traités doivent être respectés par les parties pendant toute la durée de leur validité, à moins qu'ils n'aient été formellement dénoncés. La législation nationale (qu'elle soit ou non postérieure à la signature du traité) ou toute autre raison ne peut affecter en aucune manière la permanence de cette obligation internationale. Toutes les autres parties à un traité sont en droit d'exiger son exécution par une partie qui ne remplirait pas ses obligations.

iii) *La place des obligations résultant des traités dans le droit interne*

13. Selon son article 1, la Convention de Vienne ne s'applique qu'aux traités *entre États*. La source des droits et obligations des particuliers et des organismes *à l'intérieur d'un État* est, en premier lieu, le droit interne de cet État. Comme l'article 27 de la Convention de Vienne n'admet pas les dispositions du droit interne comme excuse en cas de non-respect des traités conclus entre États, il admet implicitement qu'une législation nationale contraire puisse exister. Cela est conforme aux deux principales doctrines qui

expliquent les rapports entre le droit international et le droit interne : si, selon la doctrine « dualiste », le droit international et le droit interne constituent deux systèmes totalement indépendants dont chacun régit des types de relations différents et a des sources différentes, la doctrine « moniste modérée » considère le droit international et le droit interne comme parties intégrantes d'un seul système global, mais elle admet néanmoins la validité d'une législation nationale contraire au droit international.

R (8)

14. Les questions de savoir comment et à quel niveau le droit international (les traités, le droit coutumier et les principes généraux) s'applique au niveau domestique relèvent du système juridique de chaque État. Le rang qu'occupent les obligations conventionnelles dans l'ordre juridique de chaque État détermine si les dérogations à ces obligations sont ou non inconstitutionnelles. Finalement, les autorités ont le choix entre accorder la priorité aux obligations internationales de l'État ou au pouvoir de décision souverain des représentants élus du pays. Dans un système juridique donné, les « dérogations aux conventions » peuvent être évitées automatiquement si la Constitution de l'État attribue à une obligation résultant d'un traité une valeur supérieure à celle du droit interne ou si un État considère le droit des traités comme étant « *lex specialis* », auquel priorité doit être accordée en vertu du droit interne. Si ces obligations d'un traité sont considérées comme ayant — au plus — le même rang que le droit interne, elles pourraient être, à l'intérieur de certains systèmes juridiques nationaux, sujettes à la règle « *lex posterior derogat legi priori* » (ce qui signifie qu'une loi postérieure peut déroger à une loi antérieure). Toutefois, la situation est plus complexe en pratique dans la mesure où ce principe ne s'applique que lorsque la nouvelle loi apparaît incompatible avec la loi antérieure et chacun sait que les tribunaux sont peu enclins à juger que des traités sont incompatibles avec le droit interne (et vice versa).

15. Sur ce point, les pays membres de l'OCDE connaissent des régimes différents. Ainsi l'article 55 de la Constitution française de 1958 prévoit que les traités régulièrement ratifiés ou acceptés possèdent, dès leur date de publication, une force supérieure à celle des lois ordinaires[2]. Un principe similaire figure à l'article 94 de la Constitution néerlandaise. Dans cette Constitution, les obligations résultant des traités l'emportent, même dans le droit interne, sur toute disposition contraire des lois antérieures *et* postérieures. Par contre, les États-Unis ont choisi, conformément à l'article VI, paragraphe 2 de leur Constitution, de considérer les obligations résultant des traités comme ayant la même valeur que le droit interne et, par conséquent, de les soumettre à la règle « *lex posterior* » dans le cas de conflits qui ne peuvent être réconciliés. En République fédérale d'Allemagne l'article 59, paragraphe 2, de la Loi fondamentale prévoit la transformation du traité en droit interne et un traité ainsi transformé a normalement préséance sur le

droit interne. Au Royaume-Uni, la législation nationale mettant en œuvre les obligations résultant d'un traité est sujette à une loi postérieure visant à la modifier ou à l'abroger. Dans la Constitution de la Finlande, les conventions qui sont susceptibles d'entrer en conflit avec une loi nationale antérieure doivent être approuvées par une loi votée par le Parlement et ce n'est qu'après cette approbation qu'elles ont la même valeur que cette loi.

16. Il est également à noter dans ce contexte que beaucoup de pays membres de l'OCDE sont aussi membres de la Communauté européenne. Pour ces pays, le droit communautaire fondé sur le Traité CEE, le Traité CECA et le Traité EURATOM, ainsi que sur les autres traités communautaires, occupe une place particulière dans la hiérarchie des normes juridiques. Les dispositions directement applicable de la Communauté européenne ont, en fait, valeur de loi qui s'applique directement dans le système légal interne et l'emporte sur une loi nationale contraire. Il est à noter, toutefois, que les Communautés européennes elles-mêmes, dans leur activité réglementaire, sont liées par les règles du droit international.

17. Si un système constitutionnel n'exclut pas l'adoption d'une législation contraire aux obligations internationales de l'État, cela ne signifie pas que ces obligations internationales soient considérées comme sans importance. S'ils disposent d'un tel pouvoir, les organes législatifs doivent faire preuve de prudence dans leur décision de l'exercer ou non. Dans certains États, les réflexions à ce sujet peuvent aboutir presque toujours au respect de ces obligations internationales. Dans d'autres, le législateur peut, parfois, considérer certains intérêts nationaux comme d'une telle importance que l'État est contraint de déroger aux obligations qui lui incombent en vertu d'un traité.

18. En résumé, la place des obligations qui résultent des traités dépend du système juridique de chaque État. Ce dernier peut autoriser la législation nationale à déroger à ces obligations. Cette dérogation est parfaitement valable sur le plan intérieur et elle s'impose aux organes de l'État ainsi qu'aux citoyens. Toutefois, elle ne modifie pas les obligations de l'État vis-à-vis des autres États en droit international.

iv) Interprétation et application des traités

19. Les règles d'interprétation qui figurent à l'article 31 de la Convention de Vienne[3] sont énoncées en termes très généraux et ne peuvent s'appliquer que cas par cas. Toutefois, il y a lieu de formuler un certain nombre de remarques générales :

a) En premier lieu, l'article 31 exige que les États interprètent les traités à la lumière de leur objet et de leur but. L'objectif essentiel des conventions fiscales est d'éviter la double imposition et d'empêcher la

fraude fiscale, mais aussi de répartir équitablement les recettes fiscales entre les deux États contractants. Par conséquent, toute interprétation permettant d'atteindre cet objectif serait préférable à une autre qui conduirait à une double imposition ou à une double exonération injustifiée. Cependant, comme la double imposition résulte de la perception d'un impôt dans deux États, l'interprétation de la convention sur la base de son objet et de sa finalité suppose un degré élevé de coordination entre les États contractants.

b) En second lieu, la règle générale d'interprétation doit être fondée sur les termes de la convention replacés dans leur contexte. Cela correspond à l'approche adoptée au paragraphe 2 de l'article 3 du Modèle de Convention de l'OCDE, selon lequel le contexte de la convention l'emporte sur une interprétation tirée des lois nationales. L'interprétation doit donc rechercher une application coordonnée dans les deux États de manière à éviter la double imposition ou l'absence d'imposition.

c) En troisième lieu, dans la description du contexte, la Convention de Vienne se réfère aux accords, qu'ils soient antérieurs ou postérieurs au Traité, ainsi qu'aux pratiques suivies ; dans le cas des conventions fiscales, une coordination continue entre les administrations fiscales concernées sera normalement nécessaire.

20. Tout cela conduit à conclure que le processus en cas de conflit d'interprétation devrait, dans le cas des conventions fiscales, se fonder sur la coordination des approches des différentes autorités fiscales, de manière à atteindre les principaux objectifs qui consistent essentiellement à éviter la double imposition et à empêcher la fraude fiscale. Pour cette raison, les conventions fiscales proposent une procédure amiable entre les autorités fiscales, non seulement pour résoudre des cas particuliers, mais aussi pour résoudre les difficultés ou dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application des conventions[4]. Cela ne signifie pas que les conventions ne puissent être interprétées que par une procédure amiable formelle ou par la négociation ; néanmoins, la coordination devrait être considérée comme l'élément directeur dans le processus d'interprétation.

III. LES RECOURS OFFERTS PAR LE DROIT INTERNATIONAL EN CAS DE NON-EXÉCUTION PAR L'UNE DES PARTIES DES OBLIGATIONS QUI LUI INCOMBENT EN VERTU D'UN TRAITÉ

21. Si la dérogation prend la forme d'une loi, adoptée par une partie, violant les obligations contractées dans le traité, le droit international donne à l'autre

partie le droit d'exiger l'abrogation, ou au moins la non-application, de cette loi. La première mesure que peut et doit prendre la partie lésée est de formuler par écrit une protestation officielle dès que le gouvernement a connaissance de la possibilité d'une infraction au traité auprès du gouvernement de la partie en défaut, en exposant les détails de la dérogation au traité (c'est-à-dire la violation du traité), et d'insister pour que soient respectées les obligations nées du traité.

22. Si ceci échoue, un remède au non-respect — extinction du traité ou suspension de son application par l'autre (ou les autres) partie(s) par suite de l'infraction — est codifié à l'article 60 de la Convention de Vienne. Cet article prend en compte le droit coutumier international et la pratique internationale. Il y a lieu de noter que l'article contient des dispositions distinctes pour les traités bilatéraux (paragraphe 1) et pour les traités multilatéraux (paragraphe 2).

23. Il importe aussi de noter que la violation d'un traité par l'une des parties doit être « substantielle » conformément à la définition qui figure au paragraphe 3 de l'article 60, c'est-à-dire qu'elle doit consister en une violation d'une disposition essentielle pour la réalisation de l'objet ou du but du traité. Si l'une des parties viole le traité, l'autre partie peut répondre à cette violation mais seulement d'une manière qui soit proportionnée à la violation. La Convention de Vienne prévoit en fait la suspension de l'application du traité en totalité ou en partie, ce qui offre différentes possibilités d'action en cas de violation. Une « dérogation à un traité » par une législation nationale constituera ou non une telle « violation substantielle » selon les circonstances de chaque cas.

24. Il y a lieu de noter aussi qu'on a utilisé les termes « invoquer la violation comme motif pour mettre fin » et non « peuvent mettre fin ». En vertu de la Convention, la partie lésée doit suivre les procédures indiquées aux articles 65 à 68 pour mettre fin au traité.

25. En ce qui concerne la partie qui déroge au traité, on peut mentionner la clause « *rebus sic stantibus* » (selon cette notion, un changement fondamental des circonstances peut être invoqué comme motif pour mettre fin au traité), car elle peut être utilisée pour justifier des dispositions dérogatoires. Ce point est traité à l'article 62 de la Convention de Vienne. Toutefois, cette clause ne justifie aucune dérogation à un traité, en particulier une dérogation partielle, mais sert uniquement de base à une extinction exceptionnelle du traité dans son ensemble. Les dispositions dérogatoires à une convention fiscale ne visent pas en général à l'extinction totale de la convention fiscale. Au contraire, leur but est de suspendre unilatéralement l'application de certaines dispositions de cette convention dans un État alors que, dans l'autre, celle-ci resterait applicable dans son intégralité. De plus, le changement des circonstances doit

être objectivement déterminé, c'est-à-dire qu'il s'agit d'une modification fondamentale de la situation existant au moment de la conclusion du traité et qu'il ne peut consister en un simple changement de la politique nationale. En conséquence, une dérogation à un traité ne peut normalement être justifiée sur la base de la clause « *rebus sic stantibus* ».

R (8)

26. Il convient d'ajouter que l'article 61, paragraphe 2, concernant la survenance d'une situation qui rend l'exécution du traité impossible stipule que : « L'impossibilité d'exécution ne peut être invoquée par une partie comme motif pour mettre fin au traité, pour s'en retirer ou pour en suspendre l'application si cette impossibilité résulte d'une violation, par la partie qui l'invoque, soit d'une obligation du traité, soit de toute autre obligation internationale à l'égard de toute autre partie au traité. »

IV. CAS DE DÉROGATION À UN TRAITÉ

27. Il n'est peut-être pas inutile d'exposer, à titre d'exemple, quelques hypothèses illustrant des cas où une législation nationale crée une dérogation à un traité. Ces exemples, sans prétendre reproduire des cas précis survenus dans les pays membres, ne sont pas cependant dénués de ressemblance avec des cas existants.

Cas 1

28. L'État A institue un nouvel impôt retenu à la source sur certaines catégories de revenu telles que les intérêts ou les redevances. Les conventions fiscales qu'il a conclues stipulent que les intérêts et les redevances sont exonérés d'impôt dans l'État de la source. Pour des raisons d'ordre interne, l'État A décrète que le nouvel impôt sera perçu et qu'aucun remboursement ne sera accordé en dépit des obligations qu'il a contractées par traité d'assurer une exonération.

29. Il s'agit d'une violation substantielle pure et simple des obligations contractuelles — pas simplement parce que l'action unilatérale introduit un nouvel impôt, mais parce que l'effet du nouvel impôt est substantiel — de l'État, qui porteront profondément atteinte à la confiance que la communauté internationale peut avoir dans la loyauté de l'État A pour exécuter ses obligations et même conclure des traités.

30. La violation étant substantielle, les partenaires de l'État A seraient fondés à mettre fin à leurs relations nées de la convention fiscale avec l'État A. Cependant, l'extinction du traité pourrait être encore plus dommageable économiquement et compromettre la possibilité de trouver à l'avenir une solution acceptable. Ainsi toute dérogation délibérée à un traité pourrait avoir de très graves conséquences.

Cas 2

31. L'État B impose les gains provenant de la cession de biens immobiliers. Pour éviter de payer cet impôt, les contribuables interposent dans l'État B une société entre eux et le bien et vendent les actions de la société et non les biens immobiliers eux-mêmes. L'État B ne peut imposer le gain provenant de la vente des actions car les conventions fiscales qu'il a signées reproduisent l'article 13 du Modèle de Convention de l'OCDE. L'État B décrète que la vente des actions des sociétés immobilières est réputée être la vente de biens immobiliers pour l'application des conventions fiscales qu'il a signées.

32. L'incidence de cette législation est contraire aux obligations découlant des conventions fiscales signées par l'État B, quand bien même la mesure de dérogation qu'il a prise est évidemment destinée à mettre fin à l'usage abusif des conventions fiscales. Il peut y avoir des cas où l'État B pourrait à juste titre soutenir qu'il y a eu usage abusif des conventions et refuser le bénéfice du traité, mais il doit le faire en application des règles existantes. Ce type d'affaires pourrait donner lieu à une procédure amiable mais Il pourrait aussi conduire l'État B à donner un préavis pour dénoncer[5] ses conventions (du moins celles qu'il a passées avec des États dont la législation fiscale permet d'obtenir une double exonération).

33. Les partenaires de l'État B à la convention fiscale pourraient être justifiés par une dérogation dans le cas visé au paragraphe 31 ci-dessus à dénoncer la convention conformément à l'article 60 de la Convention de Vienne. Toutefois, cette démarche pourrait, comme dans le cas n° 1, faire plus de mal que de bien. Une suspension partielle en application de cet article (limitée à la disposition que ne respecte pas l'État B) pourrait être, de la part des partenaires de l'État B, la réponse adéquate mais elle laisserait seulement les choses en l'état. À défaut, ses partenaires pourraient se montrer disposés à résoudre le problème par une révision rapide et appropriée des conventions.

V. LA POSITION DU COMITÉ DES AFFAIRES FISCALES

34. Le Comité a examiné les arguments qui pourraient être invoqués pour justifier le recours à une législation dérogatoire et il a reconnu que, dans un certain nombre de cas, la légitimité de l'objectif visé — en particulier, lorsqu'il s'agit de lutter contre l'usage abusif des conventions — est parfaitement fondée, mais il n'en reste pas moins fortement opposé à une législation dérogatoire. Jusqu'à présent, les pays membres se sont abstenus de prendre contre les textes législatifs dérogatoires des mesures de rétorsion (qui, ils en sont tous d'accord, ne seraient pas propices à une meilleure compréhension en matière fiscale internationale), mais le Comité a noté que l'usage continu de ce genre de législation entraîne un mécontentement croissant qui pourrait

porter atteinte à la confiance en général dans le réseau international des conventions fiscales.

35. Le Comité ne peut admettre que la violation d'obligations internationales librement souscrites est le moyen adéquat pour modifier les obligations résultant d'une convention fiscale et il estime qu'il devient urgent de s'attacher à régler, par d'autres moyens, les problèmes qu'une législation dérogatoire vise à résoudre.

R (8)

36. Lorsque la législation nationale est profondément modifiée (par exemple, par l'adoption de nouveaux impôts retenus à la source ou d'impôts sur les gains en capital ou sur la fortune), il faut s'attendre à ce que la nouvelle politique interne fasse partie intégrante de la politique suivie par l'État en question en matière de convention fiscale. S'il y a conflit avec les obligations de cet État résultant d'une convention fiscale, le seul moyen acceptable sur le plan international de supprimer les dispositions contraires est de négocier les modifications appropriées aux conventions fiscales et non d'adopter unilatéralement une législation dérogatoire.

37. On pourrait soutenir qu'il s'agit d'un processus de longue durée et que certains co-contractants refusent d'entamer des négociations. Le Comité reconnaît que la négociation d'une convention et sa renégociation prennent effectivement du temps, mais ce facteur est commun à toutes les négociations bilatérales lorsqu'il faut établir un juste équilibre entre les avantages conférés aux deux parties. Toute abrogation unilatérale de certaines obligations détruit cet équilibre et doit être condamnée. Le Comité n'accepte pas l'argument selon lequel les pays membres ne sont pas disposés à renégocier des conventions fiscales. Certains facteurs comme la pénurie de personnel, les limitations budgétaires, ou même l'absence de propositions compensatrices, pourraient donner l'impression d'un manque d'empressement à renégocier les conventions, mais tous les pays membres se sont engagés à éviter la double imposition, ce qu'ils font effectivement comme en témoigne le grand nombre de conventions fiscales déjà en vigueur. Toutefois, ce peu d'empressement pourrait se propager si un État ne cessait de se dérober à ses obligations internationales car il serait inutile d'accepter des modifications qui pourraient ne pas être respectées.

38. Lorsque, dans la situation décrite au paragraphe 4 *a)* ci-dessus, l'interprétation donnée par un tribunal a pour effet d'annuler les effets voulus d'une disposition précise de la convention ou, lorsqu'il y a utilisation abusive des conventions fiscales, le Comité estime que des mesures devraient être prises rapidement pour redresser la situation. On pourrait y parvenir par le biais de la législation nationale, mais l'État concerné devrait tout d'abord s'assurer qu'il existe un consensus général pour reconnaître que son projet de loi ne porte pas atteinte aux relations fiscales internationales. Au cas où il n'y

a pas de tel consensus, le Comité estime que seule une renégociation des conventions fiscales pertinentes est acceptable. Des considérations de délai dont il a été question ci-dessus s'appliquent aussi ici, mais il est probable que les signataires de la convention se mettront plus rapidement d'accord dans une situation de ce type puisqu'il s'agit essentiellement de préciser ce qui était déjà prévu.

39. Le Comité considère que son Groupe de travail n° 1 sur la double imposition pourrait servir de lieu de rencontre pour les premières consultations sur des conséquences jugées abusives par un pays membre, pour mettre au point une interprétation exacte des conventions et pour s'assurer qu'il existe un consensus général sur le fait que la législation prévue ne porte pas atteinte aux relations fiscales internationales.

VI. PROPOSITIONS D'ACTION

i) Le Comité des affaires fiscales invite instamment les pays membres à s'abstenir d'adopter un texte législatif qui constituerait une dérogation à une convention au sens défini à la section I ci-dessus.

ii) Le mobile justifiant l'adoption d'un texte législatif qui constituerait une dérogation à une convention peut devenir moins important si tous les pays acceptent d'engager avec empressement des consultations bilatérales ou multilatérales sur les problèmes reliés aux dispositions des conventions, que ces problèmes soient posés dans leur propre pays ou dans les pays avec lesquels ils ont des conventions fiscales. Le Groupe de travail n° 1 du Comité des affaires fiscales est un lieu tout indiqué pour engager ces consultations.

Le Comité a l'intention de suivre attentivement l'évolution de la législation nationale des pays membres et de condamner publiquement et avec force toute action qui constituerait une violation d'obligations internationales, notamment en portant de tels cas à l'attention du Conseil de l'OCDE.

Notes et références

1. La présente note vise principalement les dérogations aux conventions dans le contexte des impôts sur le revenu et sur les sociétés mais les considérations qui sont identifiées dans la note et dans les recommandations au Conseil dont elles s'inspirent ont une application générale aux impôts et droits couverts par la Convention Modèle de l'OCDE concernant les successions et les donations.
2. Sous réserve du respect de leurs obligations par les autres parties en ce qui concerne chaque traité.

3. L'article 31 de la Convention de Vienne est rédigé comme suit

   1. Un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but.

   2. Aux fins de l'interprétation d'un traité, le contexte comprend, outre le texte, préambule et annexes inclus :

      a) tout accord ayant rapport au traité et qui est intervenu entre toutes les parties à l'occasion de la conclusion du traité ;

      b) tout instrument établi par une ou plusieurs parties à l'occasion de la conclusion du traité et accepté par les autres parties en tant qu'instrument ayant rapport au traité.

   3. Il sera tenu compte, en même temps que du contexte :

      a) de tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions ;

      b) de toute pratique ultérieurement suivie dans l'application du traité par laquelle est établi l'accord des parties à l'égard de l'interprétation du traité ;

      c) de toute règle pertinente de droit international applicable dans les relations entre les parties.

   4. Un terme sera entendu dans un sens particulier s'il est établi que telle était l'intention des parties.

4. Voir l'article 25(3) de la Convention Modèle de l'OCDE.

5. Tel que prévu à l'article 30 du Modèle de Convention de l'OCDE.

ANNEXE A

RECOMMANDATION DU CONSEIL CONCERNANT LA DÉROGATION AUX CONVENTIONS FISCALES

(Adoptée par le Conseil le 2 Octobre 1989)

LE CONSEIL

Vu l'article 5 *b)* de la Convention relative à l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques, en date du 14 décembre 1960

Vu les Recommandations du Conseil, en date du 11 avril 1977 concernant la suppression des doubles impositions ;

Vu les Recommandations du Conseil, en date du 3 juin 1982 au sujet de la suppression des doubles impositions en matière d'impôts sur les successions et les donations ;

Vu le rapport du Comité des affaires fiscales du 29 juin 1989 concernant la dérogation aux conventions fiscales ;

Considérant que les conventions de double imposition contribuent à la suppression des obstacles à la libre circulation des biens, des services, des capitaux et de la main-d'œuvre entre les pays membres de l'OCDE et que le réseau des conventions assure la sécurité aux relations fiscales internationales ;

Considérant que cette sécurité a été mise en cause, et dans une certaine mesure compromise, par l'adoption de textes législatifs qui ont pour but de faire échec unilatéralement à l'application d'obligations internationales stipulées par une convention ;

Considérant que les consultations bilatérales ou multilatérales sont le premier moyen à mettre en œuvre pour traiter des problèmes qui surgissent suite à un conflit entre la législation nationale et les dispositions d'une convention ;

I. RECOMMANDE aux pays membres :

1. D'engager sans délai des consultations bilatérales ou multilatérales pour traiter des problèmes liés aux dispositions des conventions fiscales, que ces problèmes se posent dans leur propre pays ou dans les pays avec lesquels ils ont des conventions fiscales ;
2. D'éviter d'adopter un texte législatif qui, dans l'intention du législateur, doit avoir un effet nettement contraire aux obligations internationales stipulées par une convention.

II. CHARGE le Comité des affaires fiscales de suivre l'évolution dans ce domaine et de porter à son attention toute action qui constituerait une

violation substantielle d'obligations internationales des pays membres stipulées par une convention.

Problèmes posés par l'application et l'interprétation de la règle des 183 jours

(adopté par le Conseil de l'OCDE le 24 octobre 1991)

Table des matières

I. Introduction ..... R(9)-2

II. La règle des 183 jours dans le Modèle de Convention ..... R(9)-2

A. La règle ..... R(9)-2
B. Les catégories de personnes auxquelles la règle des 183 jours est applicable ..... R(9)-3
C. Calcul de la période de 183 jours ..... R(9)-4
i) Méthodes utilisées ..... R(9)-4
ii) Les jours qui sont pris en compte dans les calculs ..... R(9)-4
iii) Commentaires et suggestions concernant le calcul de la période ..... R(9)-7
D. Concentration des travaux dans un seul État ..... R(9)-9
E. L'exercice fiscal retenu ..... R(9)-9
F. La résidence de l'employeur ..... R(9)-10
G. « La charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable » ..... R(9)-10
H. Double imposition et double exonération ..... R(9)-10
I. Conclusion ..... R(9)-11

III. Modifications proposées aux Commentaires sur l'article 15 ..... R(9)-12

ANNEXE I. Pays utilisant la méthode des « jours de présence physique » R(9)-14

ANNEXE II. Recommandation du Conseil de l'OCDE ..... R(9)-20

I. INTRODUCTION

1. Les échanges internationaux de biens et services se sont sensiblement développés au cours des dix dernières années. Le Modèle de Convention de l'OCDE fixe des règles relativement simples qui avaient pour but à l'origine d'encourager de tels échanges. Toutefois, il a donné lieu à des difficultés d'application aussi bien du point de vue des contribuables que des autorités fiscales. Les Commentaires sur l'article 15 du Modèle de Convention ne donnent guère d'indications pour résoudre ces difficultés et il est donc nécessaire de clarifier l'interprétation de cet article à plusieurs égards mais surtout pour ce qui est du mode de calcul de la période de 183 jours. Ce rapport examine ce problème et propose des moyens de le traiter.

II. LA RÈGLE DES 183 JOURS DANS LE MODÈLE DE CONVENTION

A. La règle

2. La règle générale applicable à l'imposition des revenus d'emploi figure au paragraphe 1 de l'article 15 du Modèle de Convention de 1977. En vertu de cette règle, les revenus salariaux sont imposables dans l'État où l'activité professionnelle est exercée. Cependant, le paragraphe 2 du même article contient une exception à cette règle générale (désignée sous le nom de règle des 183 jours).

3. Cette exception est applicable si les trois conditions suivantes sont remplies :

a) le contribuable n'est pas présent dans l'État où il exerce ses activités pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours au cours de l'année fiscale considérée ;

b) les rémunérations doivent être payées par un employeur où pour le compte d'un employeur qui n'est pas un résident de l'État où l'activité est exercée, et

c) la charge des rémunérations ne doit pas être supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur possède dans l'État où l'activité est exercée.

4. L'État de résidence, l'État où l'activité est exercée et le contribuable peuvent avoir des vues divergentes sur la question de savoir si l'État où l'activité est exercée a ou non le droit de percevoir l'impôt. En cas de désaccord entre les autorités fiscales de l'État où l'activité est exercée et le contribuable, ce dernier peut recourir à la procédure amiable en formulant une requête auprès des autorités fiscales de son pays de résidence. La procédure amiable devrait permettre d'éviter la double imposition mais en l'absence d'un accord

général sur l'interprétation des règles, elle peut aboutir à une imposition excessive ou à une exonération.

5. L'utilisation de méthodes différentes ou l'application de la même méthode de différentes manières n'a pas d'importance sauf lorsque l'État de résidence et l'État où l'activité est exercée ont des vues opposées sur la question de savoir si le salarié a droit à une exonération d'impôt dans l'État où l'activité est exercée. Les difficultés ne surgissent donc qu'à la marge et le Comité est conscient du fait que les divergences d'application de la règle ne sont utilisées par certaines entreprises que comme un moyen stratégique de bénéficier d'une double exonération. Une solution simple, qui permettrait de résoudre à la fois les problèmes de double imposition et de double exonération, consisterait à préciser dans les Commentaires qu'en cas de conflit l'État de résidence accepterait le calcul effectué par l'État où l'activité est exercée. Toutefois, le Comité estime qu'une telle solution pourrait donner lieu à des abus et qu'il pourrait aussi être nécessaire de l'adapter dans le cadre des relations avec les pays non-membres. Il l'a par conséquent rejetée.

6. Cependant, il est important, pour des raisons pratiques, de maintenir cette règle dans la mesure où, bien que la législation nationale d'un certain nombre de pays membres les autorise à imposer toutes les activités, même de courte durée, exercées sur leur territoire, il semble qu'en pratique il ne soit pas possible d'imposer des personnes dont l'activité est de courte durée soit à cause du manque d'informations soit parce que les coûts du recouvrement seraient disproportionnés par rapport au rendement de l'impôt. C'est aussi important pour le contribuable, pour qui il est plus facile de n'avoir affaire qu'à un seul système fiscal, celui de son pays de résidence, qui lui est familier. L'État de résidence serait néanmoins en mesure d'exercer ses pouvoirs fiscaux lorsque l'État où l'activité est exercée y renonce.

B. *Les catégories de personnes auxquelles la règle des 183 jours est applicable*

7. Selon les Commentaires sur le paragraphe 2, cette règle « a pour objet principal de faciliter les déplacements de personnel qualifié dans le cas, par exemple, d'entreprises qui vendent des biens d'équipement à l'étranger et qui doivent effectuer sur place les travaux d'installation ou de montage ». Les termes des paragraphes 1 et 2 de l'article 15 du Modèle de Convention ne correspondent pas tout à fait à cette formulation car ils ne se réfèrent pas à du « personnel qualifié ».

8. Tout le monde est d'accord pour suggérer qu'une modification des termes des Commentaires, lesquels peuvent être interprétés comme une limitation, est nécessaire pour éliminer toute ambiguïté au sujet du sens de « personnel qualifié ». Il est suggéré, conformément à la pratique qui est suivie

par la plupart des pays membres qui appliquent ces dispositions, que pour ce faire, il suffit de biffer les références au « personnel qualifié » et d'indiquer clairement que la disposition s'applique à toutes les personnes physiques (représentants de commerce, travailleurs du bâtiment, ingénieurs etc.) exerçant une profession dépendante à l'étranger, à moins que leur rémunération ne relève d'un autre article de la Convention.

C. Calcul de la période de 183 jours

R (9)

9. Les Commentaires sur l'article 15 ne précisent pas la manière dont la période de 183 jours doit être calculée. Comme la règle est en vigueur depuis plusieurs années, les pays membres ont défini individuellement (ou en groupe, comme les pays nordiques) le mode de calcul appliqué. Deux méthodes principales ont été retenues : l'une d'entre elles repose sur la durée effective de séjour dans l'autre État (c'est-à-dire le nombre de jours de l'exercice fiscal où le contribuable est physiquement présent dans l'autre État) et l'autre utilise la durée effective d'activité (c'est-à-dire le nombre de jours où l'individu a exercé son activité sans qu'il soit tenu compte des courtes interruptions de séjour du contribuable au cours desquelles il est retourné dans son pays ou dans un pays tiers).

10. Il a été demandé aux pays membres de répondre à un questionnaire sur la manière dont ils calculent la période et des réponses ont été reçues de tous les pays. L'annexe I résume les réponses et celles-ci sont analysées ci-dessous.

i) Méthodes utilisées

11. La majorité des pays membres (17 sur 24) utilisent la méthode des « jours de présence physique » bien que la *Suisse* utilise une méthode mixte reposant à la fois sur la présence physique et l'activité exercée. La *France*, l'*Allemagne*, la *Grèce*, l'*Italie*, le *Luxembourg*, les *Pays-Bas* et l'*Espagne* utilisent la méthode de la « durée d'activité » ; la *Belgique* utilise aussi cette méthode, mais seulement dans le cas des conventions dont l'article 15 a été expressément rédigé en ce sens.

ii) Les jours qui sont pris en compte dans les calculs

12. L'analyse suivante des réponses couvre les deux méthodes :

a) Une fraction de journée :

Tous les pays membres, à l'exception de l'*Autriche* et de l'*Irlande*, incluent les parties de journée dans leurs calculs. Certains pays le font sur la base du nombre d'heures, de sorte qu'une fraction de journée est incluse mais ne correspond pas à la journée entière, bien qu'en général cela s'applique seulement à certains travailleurs frontaliers. En outre, les

États-Unis excluent le temps passé aux *États-Unis* en transit entre deux points hors de leur territoire, si ce temps est inférieur à 24 heures.

b) Le jour d'arrivée :

L'*Autriche* et l'*Italie* sont les seuls pays qui excluent le jour d'arrivée des calculs (dans le cas de l'Italie ce jour n'est exclu que s'il ne correspond pas au début de l'activité).

c) Le jour de départ :

L'*Autriche*, l'*Irlande* et l'*Italie* sont les seuls pays qui excluent le jour de départ de leurs calculs (dans le cas de l'*Italie*, ce jour n'est exclu que s'il ne correspond pas à la fin de l'activité).

d) Les samedis et dimanches :

Tous les pays membres incluent dans leurs calculs les samedis et dimanches passés à l'intérieur de l'État où l'activité est exercée.

e) Les jours fériés :

Tous les pays membres incluent dans leurs calculs les jours fériés passés dans l'État où l'activité est exercée.

f) Les jours de vacances passés dans l'État où l'activité est exercée :

Pour tous les pays qui utilisent la méthode des « jours de présence physique », les vacances passées dans l'État où l'activité est exercée sont, à trois exceptions près, toujours incluses dans le calcul, que les vacances soient prises avant, pendant ou après l'exercice des activités. Les exceptions sont l'*Australie*, l'*Autriche* et la *Suisse*, qui excluent les vacances si elles sont prises soit avant soit après l'exercice des activités.

En ce qui concerne les pays qui utilisent la méthode de la « durée d'activité » les réponses varient. La *France* inclut les jours de vacances dans tous les cas à condition qu'ils soient liés aux activités exercées ; les *Pays-Bas* les excluent toujours chaque fois que ces vacances sont prises sur leur territoire ; le *Luxembourg* les inclut s'ils sont pris pendant l'exercice des activités et n'a pas encore pris de décision sur la question de savoir s'il y a lieu d'inclure ou d'exclure les jours de vacances pris sur son territoire avant et après l'exercice des activités ; l'*Italie* et la *Grèce* les excluent s'ils sont pris avant ou après l'exercice des activités et les incluent s'ils sont pris au cours de ces activités ; l'*Allemagne* inclut les jours de vacances qui sont pris pendant et après l'exercice des activités mais les exclut s'ils sont pris avant ; enfin, l'*Espagne* les inclut s'ils sont pris avant ou pendant l'exercice des activités mais les exclut s'ils sont pris après.

g) Jours de vacances passés à l'extérieur de l'État où les activités sont exercées :

Tous les pays membres, à l'exception de l'*Allemagne*, de la *Belgique*, de l'*Espagne*, de la *France*, de la *Grèce* et du *Luxembourg* excluent ces jours. L'*Italie* les inclut mais dans des conditions assez souples.

h) Les brèves interruptions (2 ou 3 jours) :

Les sept pays qui utilisent la méthode de la « durée d'activité » incluent ces courtes interruptions dans leurs calculs lorsqu'elles ont lieu en dehors de l'État où les activités sont exercées ; dans l'autre groupe de pays, seules la *Belgique* et la *Suisse* adoptent cette approche. Tous les autres pays excluent ces jours. Pour ce qui est des courtes interruptions qui ont lieu à l'intérieur de l'État où les activités sont exercées, elles sont incluses dans les calculs par tous les pays membres.

i) Les congés de maladie :

Tous les pays qui ont envoyé leur réponse, à l'exception de l'*Italie* et des *États-Unis*, incluent les journées de maladie dans leurs calculs. Bien que la réponse des *États-Unis* indique qu'ils excluent ces jours, en pratique, leur position semble très proche de celle de la plupart des autres pays. Dans une réponse antérieure à cette question ils ont expliqué qu'une personne n'est pas considérée comme étant présente aux *États-Unis* lorsque, pour des raisons médicales qui se sont manifestées lorsqu'elle se trouvait dans ce pays, cette personne est en trop mauvaise condition physique pour partir. Ils ont ajouté que la règle est interprétée d'une manière stricte, de sorte qu'elle ne s'applique qu'aux personnes qui auraient quitté les *États-Unis* si elles n'en avaient pas été empêchées par des raisons médicales imprévisibles.

Le *Danemark*, la *Finlande*, l'*Islande*, la *Norvège* et la *Suède* excluent les congés de maladie s'ils sont passés en dehors de leur territoire. Le *Luxembourg* les exclut aussi lorsque la durée de la maladie excède quatorze jours. La *France* les inclut mais seulement s'ils sont consécutifs à la période d'activité.

Enfin, les *Pays-Bas* les incluent mais seulement dans la mesure où ils sont considérés comme une interruption normale du travail, c'est-à-dire si la maladie ne dure pas plus longtemps qu'une ou deux semaines ; dans le cas contraire, ces congés sont exclus des calculs.

j) Les jours pour cause de décès ou de maladie dans la famille :

Tous les pays membres, à l'exception de l'*Italie* incluent ces journées dans leurs calculs (le *Luxembourg* n'a pas encore arrêté sa position). Les observations formulées par le *Danemark*, la *Finlande*, l'*Islande*, la *Norvège*

et la *Suède* ainsi que par les *Pays-Bas* sur le i) ci-dessus sont également applicables dans ce cas.

k) Les jours d'interruption causés par les grèves, *lock-out* ou délais de livraison :

Tous les pays membres, à l'exception de l'*Italie* (pour ce qui est des grèves ou *lock-out*) incluent ces jours dans leurs calculs (le *Luxembourg* n'a pas encore arrêté sa position). L'*Italie* inclut les jours d'interruption causés par les délais de livraison mais ils peuvent être exclus dans certains cas. Conformément aux observations formulées sur d'autres questions, le *Danemark*, la *Finlande*, l'*Islande*, la *Norvège* et la *Suède* excluent ces journées si elles sont passées en dehors de leurs territoires respectifs. L'*Irlande* les exclurait dans certains cas.

iii) Commentaires et suggestions concernant le calcul de la période

13. Les réponses font apparaître, à de nombreux égards, un degré élevé d'uniformité dans le calcul de la période de 183 jours mais on observe aussi d'importantes divergences, en particulier en ce qui concerne les vacances.

14. La méthode des « jours de présence physique » constitue un critère objectif dont l'application est directe dans la plupart des pays : la personne est physiquement présente dans un pays ou elle ne l'est pas. On considère que les contribuables peuvent facilement donner la preuve de leurs journées d'absence lorsqu'une demande leur est faite. Il est admis que des dérogations peuvent être accordées dans certaines circonstances particulières (par exemple pour les personnes en transit ou pour celles qui sont empêchées de quitter le pays pour cause de maladie, comme cela est pratiqué aux *États-Unis*) mais on admet en général que ces exceptions doivent être limitées. Quelques pays vont cependant plus loin et excluent : les fractions de journée, le jour d'arrivée, le jour de départ et les vacances prises avant et après l'exercice des activités (*Autriche*) ; les fractions de journée et le jour de départ (*Irlande*) ; les vacances prises avant et après l'exercice des activités (*Australie* et *Suisse*).

15. La méthode de la « durée d'activité » repose sur une notion plus complexe que celle des jours de présence physique parce qu'il n'est pas facile de déterminer la date à laquelle un engagement débute ou prend fin et les journées qui doivent être laissées de côté lors du calcul de la période de 183 jours. Les réponses au questionnaire confirment ces difficultés. L'accord est cependant unanime sur les points suivants : fractions de journées (incluses), samedi et dimanche (inclus), jours fériés (inclus), les brèves interruptions en dehors et à l'intérieur du pays d'activité (incluses) et les interruptions dues à des délais de livraison (incluses).

16. Le Comité estime que seule la méthode des « jours de présence physique » relève de l'article 15 et que l'application de toute autre méthode,

ou l'utilisation de cette méthode avec des exceptions, accroît les difficultés d'application de la disposition en question. La plupart ont soutenu que la seule façon d'appliquer la méthode consiste à en donner une interprétation stricte, à savoir qu'aucune exception d'aucune sorte ne doit être faite lorsqu'une personne est présente dans l'État où l'activité est exercée. Quelques-uns estiment en revanche qu'une application aussi rigide pourrait avoir des effets indésirables, par exemple qu'une personne normalement exonérée dans l'État où l'activité est exercée devienne imposable lorsqu'elle tombe malade alors qu'elle se trouve en transit dans cet État à un autre moment ou parce qu'il lui est arrivé de passer des vacances dans cet État avant de commencer à y exercer ses activités. C'est avec ces considérations présentes à l'esprit que le Comité a examiné la manière dont il faut calculer la période de 183 jours.

17. Selon la majorité des délégués, il ne faudrait prévoir qu'un très petit nombre d'exceptions dans l'application de la méthode. Cependant pour quelques-uns d'entre eux il faudrait autoriser un certain degré de bon sens. Pour assurer une application uniforme de la règle des 183 jours et pour éviter le problème mentionné ci-dessus, le Comité est convenu que les pays membres devraient utiliser la méthode des « jours de présence physique » et que ceux-ci devraient être calculés de la manière suivante.

INCLURE :

— une partie d'une journée
— le jour d'arrivée
— le jour de départ
— les samedis et dimanches, s'ils sont passés dans l'État où l'activité est exercée
— les jours fériés, s'ils sont passés dans l'État où l'activité est exercée
— les jours de vacances passés dans l'État où les activités sont exercées :
  - avant l'exercice des activités
  - pendant l'exercice des activités
  - après la cessation des activités
— les brèves interruptions à l'intérieur de l'État où les activités sont exercées
— les congés de maladie, à moins que cette maladie n'empêche la personne de quitter le pays alors qu'elle aurait eu droit, par ailleurs, à une exonération d'impôt
— les jours passés dans le pays d'activité pour les raisons suivantes :
  - décès ou maladie dans la famille
  - interruption due à des grèves ou *lock-out*
  - interruption due à des délais de livraison

EXCLURE :

— la durée du temps passé dans le pays où les activités sont exercées en transit entre deux points situés en dehors de ce pays, si cette durée est de moins de 24 heures
— les jours de vacances passés en dehors du pays où les activités sont exercées
— les brèves interruptions (quels que soient leurs motifs) qui ont lieu en dehors du pays d'activité.

18. L'adoption de cette méthode pour calculer la période couverte par la règle des 183 jours obligera un certain nombre de pays à changer de méthode, mais ils se sont tous montrés disposés à le faire.

D. Concentration des travaux dans un seul État

19. L'exonération dans le pays d'activité ne vise, d'après les Commentaires, que les emplois de courte durée à l'étranger. Ceci ne reflète pas les termes de l'article ni la réalité car chaque année fiscale est traitée séparément. Le champ d'application est donc beaucoup plus large que celui d'un emploi de courte durée. En fait, la règle des 183 jours peut s'appliquer à un séjour d'un an, par exemple dans le cas où le salarié séjourne dans le pays d'activité du 2 juillet d'une année jusqu'au 1er juillet de l'année suivante, l'année fiscale de ce pays correspondant à l'année civile. Tous les pays membres ont confirmé que c'est le cas lorsque les termes du Modèle de Convention sont utilisés. La disposition s'appliquerait même lorsqu'un emploi d'une durée supérieure à une année n'est pas accompagné d'une présence de plus de 183 jours au cours d'une année quelconque. Ce genre de situation se présente spécialement dans les industries où les périodes de travail sont concentrées, telle l'industrie pétrolière en haute-mer. En conséquence, il est recommandé que toutes les références à une période « de courte durée » soient éliminées des Commentaires.

E. L'exercice fiscal retenu

20. On a soutenu que l'exercice fiscal considéré était celui qui est applicable au contribuable. Cet exercice est facile à déterminer si le contribuable réside de manière continue dans le même État pendant toute l'année civile ou fiscale mais, s'il change de résidence et devient résident de l'État où il a exercé ses fonctions ou d'un État tiers, cela peut provoquer des difficultés. En pratique, on admet généralement que l'exercice fiscal est celui du pays d'activité. Si l'exercice fiscal d'un pays correspond à l'année civile, l'exercice fiscal considéré ne peut se terminer plus tôt que le 31 décembre pour un contribuable même s'il change de résidence.

21. Le paragraphe 2 de l'article 3 du Modèle de Convention de 1977 stipule : « Pour l'application de la Convention par un État contractant, toute expression

qui n'y est pas définie a le sens que lui attribue le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente ». Par conséquent, si deux États contractants ont des exercices fiscaux différents, il semble que l'État dans lequel l'activité est exercée puisse interpréter le terme « d'exercice fiscal » comme signifiant *son* exercice fiscal. (*Norvège/Royaume-Uni*, 1er novembre 1972, lettre du Ministère des Finances Skatte Nytt No. 12, 1972/A72-310). Le pays de résidence pourrait soutenir pour les mêmes raisons que l'exercice fiscal à retenir est le sien mais compte tenu du contexte — la question de savoir s'il y a lieu d'accorder une exonération dans le pays d'activité — il est évident que c'est l'exercice fiscal du pays d'activité qui doit être retenu. Le Comité recommande que cette opinion soit exprimée dans les Commentaires.

R (9)

F. La résidence de l'employeur

22. La deuxième condition d'application de la règle des 183 jours est que l'employeur ne réside pas dans l'État où l'activité temporaire est exercée. Toutefois, certaines conventions prévoient que la rémunération de l'activité exercée par le salarié au cours de sa résidence temporaire doit être « payée par un employeur résidant dans le premier État », c'est-à-dire un employeur résidant dans le même État contractant que le salarié. Une telle disposition élargit les pouvoirs dont dispose le pays d'activité en matière fiscale. Elle contribue aussi à éviter une double exonération comme l'indique la *Norvège* dans la note de bas de page no. 9 jointe à l'annexe I. Le Comité est convenu que ces vues, qui pourraient être exprimées dans le Commentaire comme une variante de cette disposition pour les pays qui pratiquent l'exonération, devraient être examinées dans le cadre de la révision du Modèle de Convention.

G. « La charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable »

23. La troisième condition d'application de la règle des 183 jours est que la charge des rémunérations ne soit pas supportée par un établissement stable ou une base fixe dont l'employeur disposerait dans l'État où l'activité est exercée.

24. L'interprétation des mots « la charge n'est pas supportée par » soulève un certain nombre de questions que le Comité a décidé d'aborder lors d'un examen approfondi ultérieur.

H. Double imposition et double exonération

25. Une application incohérente de la règle des 183 jours peut aboutir à une double imposition ou à une double exonération. Une double imposition peut

se produire dans le cas où le pays de résidence du contribuable ne reconnaît pas au pays d'activité le droit de percevoir l'impôt alors que ce pays le perçoit néanmoins. Cela peut se produire si les deux pays utilisent des méthodes différentes pour calculer le nombre de jours ou s'ils utilisent la même méthode mais en l'interprétant différemment. Il est également possible qu'ils soient en désaccord sur la question de savoir si la charge de la rémunération est ou non supportée par un établissement stable. Dans un tel cas, le pays de résidence peut refuser d'accorder un crédit d'impôt étranger en alléguant que l'imposition dans le pays d'activité n'est pas conforme à la Convention et la double imposition risque de persister à moins que d'autres dispositions de la législation nationale (ayant trait par exemple aux déductions accordées aux entreprises en difficultés) ne soient appliquées. Si le pays de résidence applique l'exonération et ne dispense de l'impôt la rémunération versée à l'étranger que si le contribuable y a séjourné pendant plus de 183 jours, le désaccord entre les pays aboutira aussi à une double imposition.

26. La double exonération peut se produire lorsque le pays de résidence exonère le revenu et estime que celui-ci doit être soit exonéré, soit imposé dans l'État où l'activité est exercée et que ce dernier estime que dans les deux cas il doit exonérer le revenu. Ces problèmes pourraient être résolus par l'insertion, au paragraphe 2 de l'article 15, d'une règle « d'assujettissement à l'impôt » en vertu de laquelle l'État dans lequel l'activité est exercé n'exonère le revenu que si ce dernier est imposé dans le pays de résidence du contribuable. Le Comité n'est pas parvenu à une conclusion sur ces questions et il a l'intention de les réexaminer ultérieurement.

I. Conclusion

27. La présente note porte sur certains des problèmes posés par l'application de la règle des 183 jours et elle identifie un certain nombre de domaines dans lesquels il y aurait lieu de poursuivre l'examen. La discussion a abouti à un accord en vue de l'adoption d'un mode de calcul uniforme de la période et, afin de faire apparaître cet accord, le Comité recommande les modifications suivantes aux Commentaires sur le Modèle de Convention.

III. MODIFICATIONS PROPOSÉES AUX COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 15[1]

1. Le paragraphe 3 est supprimé et remplacé par les paragraphes suivant :

« 3. Le paragraphe 2 comporte toutefois une exception générale à la règle posée au paragraphe 1. *Cette disposition couvre toutes les personnes physiques qui exercent une profession dépendante (représentants de commerce, travailleurs du bâtiment, ingénieurs, etc.), dans la mesure où leur rémunération n'est pas couverte par les dispositions d'autres articles, tels ceux qui s'appliquent aux fonctions publiques ou aux artistes et sportifs.*

R (9)

4. Pour que les rémunérations bénéficient de l'exonération prévue dans ce paragraphe, il faut que les trois conditions stipulées soient réunies. *La première condition est que* l'exonération soit limitée à la période de 183 jours. Il est de plus stipulé que cette période ne doit pas être dépassée « au cours de l'année fiscale considérée ». Ces termes peuvent être source de difficultés dans les cas où l'année fiscale des États contractants ne coïncide pas. Ces États peuvent souhaiter, pour éviter ces difficultés, utiliser d'autres expressions, par exemple « l'année fiscale de cet autre État » ou « l'année civile ». *Cependant, si le paragraphe 2 de l'article 3 intervient dans la détermination de l'année fiscale à prendre en considération, il est évidemment nécessaire d'après le contexte de faire prévaloir l'année fiscale de l'État où l'activité est exercée.*

5. *Bien que diverses formules aient été utilisées par les pays membres pour calculer la période, il n'existe qu'une seule méthode qui soit compatible avec les termes de ce paragraphe : la méthode des « jours de présence physique ». L'application de cette méthode est directe, dans la mesure où une personne peut être soit présente dans un pays, soit absente de ce pays. En outre, il est relativement facile pour le contribuable de fournir des preuves de sa présence lorsque celles-ci lui sont demandées par les autorités fiscales. Selon cette méthode, les jours suivants sont inclus dans les calculs : fraction de journée, jour d'arrivée, jour de départ et tous les autres jours passés à l'intérieur de l'État où l'activité est exercée tels que les samedis et dimanches, les jours fériés, les jours de vacances (voir paragraphe 6) pris avant, pendant et après la période d'activité, les brèves interruptions (formation, grèves,* lock-out, *délais de livraison), jours de maladie (à moins qu'ils n'empêchent le salarié de partir alors qu'il aurait eu normalement droit à l'exonération) et enfin la survenance d'un décès ou d'une maladie dans sa famille. Les jours suivants ne sont pas pris en compte : transit entre deux points situés à l'extérieur de l'État où l'activité est*

1 Les parties en italique indiquent les changements et additions qu'il est proposé d'effectuer au paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 15 de la version 1977 du Modèle de Convention de double imposition concernant le revenu et la fortune, ce paragraphe devant par ailleurs être subdivisé en 5 nouveaux paragraphes (3 à 7).

exercée, vacances passées en dehors de l'État où l'activité est exercée et brèves interruptions (quel que soit leur motif) d'activité lorsqu'elles ont lieu en dehors de cet État.

6. *Bien que les vacances passées dans l'État où l'activité est exercée soient normalement incluses dans les calculs, une certaine souplesse peut être acceptée si le contribuable réussit à prouver d'une manière évidente aux autorités fiscales des deux États contractants que les vacances sont ou ne sont pas liées à l'activité.*

7. *La deuxième condition est que* l'employeur qui verse la rémunération ne soit pas résident de l'État où l'emploi considéré est exercé. *En troisième lieu*, si l'employeur possède dans l'État *où l'emploi considéré est exercé* un établissement stable, ou une base fixe s'il exerce une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant, l'exonération n'est accordée qu'à condition que les rémunérations ne soient pas supportées par un établissement stable ou une base fixe qu'il possède dans cet État. Il est à noter que *lorsque les rémunérations sont traitées dans d'autres articles de la convention, tel l'article 17, les dispositions de ces autres articles, et non ceux du présent article, s'appliquent.* »

2. Les paragraphes 4 à 7 se voient attribuer respectivement les numéros 8 à 11.

ANNEXE I

Pays utilisant la méthode des « jours de présence physique »

	AUS	AUT	BEL	CAN	DAN	FIN
1. Les jours suivants sont-ils ou non inclus dans les calculs ?						
1.1 Une partie d'une journée	INC	EXC	INC	INC	INC	INC
1.2 Le jour d'arrivée	INC	EXC	INC	INC	INC	INC
1.3 Le jour de départ	INC	EXC	INC	INC	INC	INC
1.4 Les samedis et les dimanches dans l'État d'activité	INC	INC	INC	INC	INC	INC
1.5 Les jours fériés dans l'État d'activité	INC	INC	INC	INC	INC	INC
1.6 Les jours de vacances passés dans l'État où les activités sont exercées						
1.6.1 avant l'exercice des activités	EXC	EXC	INC	INC	INC	INC
1.6.2 pendant l'exercice des activités	INC	INC	INC	INC	INC	INC
1.6.3 après l'achèvement des activités	EXC	EXC	INC	INC	INC	INC
1.7 Les jours de vacances à l'extérieur de l'État où les activités sont exercées	EXC	EXC	INC (22)	EXC	EXC	EXC
1.8 Les brèves interruptions (2 ou 3 jours)						
1.8.1 à l'extérieur de l'État où les activités sont exercées (par exemple, pour des consultations, des congés compensatoires etc.)	EXC	EXC	INC (22)	EXC	EXC	EXC
1.8.2 à l'intérieur de l'État où les activités sont exercées	INC	INC	INC	INC	INC	INC
1.9 Congés de maladie	INC	INC	INC	INC	INC (4)	INC (4)
1.10 Jours pour cause de décès ou de maladie dans la famille	INC	INC	INC	INC	INC (4)	INC (4)
1.11 Les jours d'interruption causés par						
1.11.1 les grèves ou *lock-out*	INC	INC	INC	INC	INC (4)	INC
1.11.2 les délais de livraison	INC	INC	INC	INC	INC (4)	INC
2. L'exonération est accordée deux fois si le salarié est présent dans le pays pendant moins de 183 jours au cours de deux années fiscales consécutives	YES	YES	YES (23)	YES (3)	YES (5)	YES
3.1 La règle des 183 jours s'applique dans le cas de fonctions exercées uniquement dans le pays d'activité lorsque le travail concentré sur des périodes limitées et n'excède pas 183 jours au cours de l'année	YES	YES	YES	YES	YES	YES
3.2 Cette règle s'applique même si un tel arrangement se répète d'une année à l'autre	YES	YES (1)	YES	YES	YES	YES
4. Les termes de l'alinéa 2 b) de l'article 15 sont utilisés dans vos conventions fiscales. Dans le cas contraire, prière d'indiquer les différences et les raisons sous-jacentes.	YES	YES	YES (24)	YES	YES	YES

INC = Inclus EXC = Exclu

Pays utilisant la méthode de « la durée de l'activité » *(suite)*

	FRA	ALL	GRE	ITA (15)	LUX	P-B
1. Les jours suivants sont-ils ou non inclus ?						
1.1 Une partie d'une journée	INC	INC	INC	INC	INC	INC
1.2 Le jour d'arrivée	INC	INC	INC	EXC (16)	INC	INC
1.3 Le jour de départ	INC	INC	INC	EXC (16)	INC	INC
1.4 Les samedis et les dimanches dans l'État	INC	INC	INC	INC	INC	INC
1.5 Les jours fériés dans l'État	INC	INC	INC	INC	INC	INC
1.6 Les vacances dans l'État d'activité						
1.6.1 avant l'exercice des activités	INC (18)	EXC	EXC	EXC	(6)	EXC
1.6.2 pendant les activités	INC (18)	INC	INC	INC	INC	EXC
1.6.3 après les activités	INC (18)	INC	EXC	EXC	(6)	EXC
1.7 Les vacances à l'extérieur de l'État	INC	INC	INC	INC (17)	INC	EXC
1.8 Les brèves interruptions (2 ou 3 jours)						
1.8.1 à l'extérieur de l'État où les activités sont exercées (e.g. pour consultations, congés compensatoires etc.)	INC	INC	INC	INC	INC	INC
1.8.2 à l'intérieur de l'État	INC	INC	INC	INC	INC	INC
1.9 Congés de maladie	INC (19)	INC	INC	EXC	INC (7)	INC (13)
1.10 Jours pour cause de décès ou de maladie dans la famille	INC	INC	INC	EXC	(6)	INC (13)
1.11. Les jours d'interruption causés par						
1.11.1 les grèves ou *lock-out*	INC	INC	INC	EXC	(6)	INC
1.11.2 les délais de livraison	INC	INC	INC	INC (17)	(6)	INC
2. L'exonération est accordée deux fois si le salarié est présent dans le pays pendant moins de 183 jours durant deux années consécutives	YES (20)	YES	YES	YES	YES	YES (14)
3.1 La règle des 183 jours s'applique lorsque le travail est concentré sur des périodes limitées et n'excède pas 183 jours durant l'année (et l'emploi n'est exercé que dans l'État)	NO (20)	YES	YES	YES	YES	YES
3.2 Cette règle s'applique même si un tel arrangement se répète année après année		YES	YES	YES	YES	YES
4. Les termes de l'alinéa 2 b) de l'article 15 sont utilisés dans vos conventions fiscales. Dans le cas contraire, prière d'indiquer les différences et les raisons sous-jacentes.	YES	YES	YES (21)	YES	YES (8)	YES

INC = Inclus EXC = Exclu

Pays utilisant la méthode des « jours de présence physique » *(suite)*

	ESP	ISL	IRL	JAP	NZE	NOR
1. Les jours suivants sont-ils ou non inclus dans les calculs ?						
1.1 Une partie d'une journée	INC	INC	EXC	INC	INC	INC
1.2 Le jour d'arrivée	INC	INC	INC	INC	INC	INC
1.3 Le jour de départ	INC	INC	EXC	INC	INC	INC
1.4 Les samedis et les dimanches dans l'État d'activité	INC	INC	INC	INC	INC	INC
1.5 Les jours fériés dans l'État d'activité	INC	INC	INC	INC	INC	INC
1.6 Les jours de vacances passés dans l'État où les activités sont exercées						
1.6.1 avant l'exercice des activités	INC	INC	INC	INC	INC	INC
1.6.2 pendant l'exercice des activités	INC	INC	INC	INC	INC	INC
1.6.3 après l'achèvement des activités	EXC	INC	INC	INC	INC	INC
1.7 Les jours de vacances à l'extérieur de l'État où les activités sont exercées	INC	EXC	EXC	EXC	EXC	EXC
1.8 Les brèves interruptions (2 ou 3 jours)						
1.8.1 à l'extérieur de l'État où les activités sont exercées (par exemple, pour des consultations, des congés compensatoires etc.)	INC	EXC	EXC	EXC	EXC	EXC
1.8.2 à l'intérieur de l'État où les activités sont exercées	INC	INC	INC	INC	INC	INC
1.9 Congés de maladie	INC	INC (4)	INC (2)	INC	INC	INC (4)
1.10 Jours pour cause de décès ou de maladie dans la famille	INC	INC (4)	INC (2)	INC	INC	INC (4)
1.11 Les jours d'interruption causés par						
1.11.1 les grèves ou *lock-out*	INC	INC (4)	INC (2)	INC	INC	INC (4)
1.11.2 les délais de livraison	INC	INC (4)	INC (2)	INC	INC	INC (4)
2. L'exonération est accordée deux fois si le salarié est présent dans le pays pendant moins de 183 jours au cours de deux années fiscales consécutives	YES (5)	YES (5)	YES	YES	YES	YES (5)
3.1 La règle des 183 jours s'applique dans le cas de fonctions exercées uniquement dans le pays d'activité lorsque le travail concentré sur des périodes limitées et n'excède pas 183 jours au cours de l'année	YES	YES	YES	YES	YES	YES
3.2 Cette règle s'applique même si un tel arrangement se répète d'une année à l'autre	NO	YES	YES	YES	YES	YES
4. Les termes de l'alinéa 2 b) de l'article 15 sont utilisés dans vos conventions fiscales. Dans le cas contraire, prière d'indiquer les différences et les raisons sous-jacentes.	YES	NO	YES	YES	YES	NO (9)

INC = Inclus EXC = Exclu

Pays utilisant la méthode des « jours de présence physique » *(suite)*

	POR (10)	SUE	SUI (11)	TUR	R-U	E-U
1. Les jours suivants sont-ils ou non inclus dans les calculs ?						
1.1 Une partie d'une journée	INC	INC	INC	INC	INC	INC (12)
1.2 Le jour d'arrivée	INC	INC	INC	INC	INC	INC
1.3 Le jour de départ	INC	INC	INC	INC	INC	INC
1.4 Les samedis et les dimanches dans l'État d'activité	INC	INC	INC	INC	INC	INC
1.5 Les jours fériés dans l'État d'activité	INC	INC	INC	INC	INC	INC
1.6 Les jours de vacances passés dans l'État où les activités sont exercées						
1.6.1 avant l'exercice des activités	INC	INC	EXC	INC	INC	INC
1.6.2 pendant l'exercice des activités	INC	INC	INC	INC	INC	INC
1.6.3 après l'achèvement des activités	INC	INC	EXC	INC	INC	INC
1.7 Les jours de vacances à l'extérieur de l'État où les activités sont exercées	EXC	EXC	EXC	EXC	EXC	EXC
1.8 Les brèves interruptions (2 ou 3 jours)						
1.8.1 à l'extérieur de l'État où les activités sont exercées (par exemple, pour des consultations, des congés compensatoires etc.)	EXC	EXC	INC	EXC	EXC	EXC
1.8.2 à l'intérieur de l'État où les activités sont exercées	INC	INC	INC	INC	INC	INC
1.9 Congés de maladie	INC	INC (4)	INC	INC	INC	EXC
1.10 Jours pour cause de décès ou de maladie dans la famille	INC	INC (4)	INC	INC	INC	INC
1.11 Les jours d'interruption causés par						
1.11.1 les grèves ou *lock-out*	INC	INC	INC	INC	INC	INC
1.11.2 les délais de livraison	INC	INC	INC	INC	INC	INC
2. L'exonération est accordée deux fois si le salarié est présent dans le pays pendant moins de 183 jours au cours de deux années fiscales consécutives	YES	YES (5)	YES	YES	YES	YES
3.1 La règle des 183 jours s'applique dans le cas de fonctions exercées uniquement dans le pays d'activité lorsque le travail concentré sur des périodes limitées et n'excède pas 183 jours au cours de l'année	YES	YES	YES	YES	YES	YES
3.2 Cette règle s'applique même si un tel arrangement se répète d'une année à l'autre	YES	YES	YES	YES	YES	YES
4. Les termes de l'alinéa 2 b) de l'article 15 sont utilisés dans vos conventions fiscales. Dans le cas contraire, prière d'indiquer les différences et les raisons sous-jacentes.	YES	YES	YES	YES	YES	YES

INC = Inclus EXC = Exclu

Notes

1. Uniquement s'il n'y a aucun lien entre les séjours successifs dans le pays d'activité ; dans le cas contraire, il n'y a qu'une période continue au cours de laquelle les jours passés dans le pays d'activité sont pris en compte, les jours passés en dehors de ce pays étant laissés de côté.

2. Ces jours sont exclus s'il est évident que ces événements n'étaient pas prévus avant l'arrivée dans l'État.

3. Les conventions en cours de négociation et le nouveau Modèle de Convention ne comportent pas cette disposition, dans la mesure où elles se réfèrent à « une ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours de toute période de 12 mois commençant ou finissant au cours de l'année civile en question ».

4. Si le salarié passe la journée dans le pays d'activité, la réponse est oui, s'il la passe en dehors de ce pays, la réponse est non.

5. La réponse est oui à condition que la convention stipule que la période à retenir pour le calcul des 183 jours est l'exercice fiscal. (S'il s'agit de n'importe quelle période de 12 mois, la réponse peut être non dans certains cas).

6. Le *Luxembourg* n'a pas encore arrêté sa position.

7. Si le congé de maladie n'excède pas 14 jours.

8. La Convention conclue avec la *Belgique* fait exception à la règle puisqu'elle inclut expressément les « interruptions normales dans le travail » dans la période de 183 jours.

9. L'alinéa 2 *b*) de l'article 15 du Modèle de Convention norvégien est rédigé de la manière suivante :

   > « la rémunération est versée par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui réside dans le même État que son bénéficiaire et dont l'activité n'est pas la location de main-d'œuvre ; et »

   Selon l'alinéa 2 *b*) du Modèle de Convention de l'OCDE, il suffit que la rémunération ne soit pas imposée dans le pays d'activité lorsque l'employeur n'est pas un résident de ce pays. Cependant, lorsque le salarié n'est pas un résident du même pays que l'employeur, il n'est pas imposable dans ce pays et l'employeur n'est pas assujetti à l'impôt retenu à la source. Il est possible que le pays de résidence du salarié ne connaisse même pas le lieu de travail de ce dernier, ni son salaire, ni même l'identité de son employeur. Il n'est pas certain que l'article relatif aux échanges de renseignements s'applique d'une manière satisfaisante dans ces cas même s'il existe une convention entre les trois pays. Par conséquent, pour éviter l'absence d'imposition, la *Norvège* estime que, dans ces cas, la meilleure solution est d'accorder le droit de percevoir l'impôt au pays d'activité puisque c'est celui-ci qui a le plus de chances de disposer des informations nécessaires à une évaluation exacte de la rémunération. L'adjonction de la deuxième condition, selon laquelle l'activité de l'employeur ne doit pas être la location de main-d'œuvre s'explique par le fait qu'en *Norvège*, une personne employée dans ces conditions est considérée en vue de l'imposition comme employée par l'entreprise qui utilise ses services. La clarification de cette question est aussi recommandée dans le rapport concernant « les problèmes fiscaux liés aux activités internationales de location de main-d'œuvre ».

10. Quoiqu'il y ait une exception dans la Convention avec la *Belgique*, qui utilise la méthode de la durée d'activité, la période retenue inclut expressément les interruptions normales de travail et l'année retenue est l'année civile et non

l'année fiscale. L'année civile est également utilisée dans les conventions avec la *Finlande* et la *Norvège*.

11. La *Suisse* utilise la méthode de la « présence physique » en tenant compte des activités exercées.

12. Bien qu'en général, les *États-Unis* considèrent une fraction de journée comme une « journée » pour l'application de la règle des 183 jours, une exception est prévue pour certains travailleurs frontaliers et pour certaines personnes présentes aux *États-Unis* moins de 24 heures lorsqu'elles sont en transit entre deux points situés en dehors du territoire des *États-Unis*.

13. À condition que la durée de la maladie puisse être considérée comme une interruption normale du travail, c'est-à-dire qu'elle ne dure pas plus d'une ou deux semaines.

14. À l'exception de quelques conventions dans lesquelles la règle de 183 jours est rattachée à une période de 12 mois et non à l'année fiscale ou civile.

15. Cette méthode, ou l'autre, n'a pas de fondement légal ou administratif mais elle est généralement considérée comme un point de repère par les services fiscaux. Les réponses peuvent varier selon les circonstances.

16. Si le jour de l'arrivée ou le jour du départ n'a pas de rapport avec le commencement ou la fin des activités exercées.

17. Ils sont généralement inclus mais il y a place pour une certaine souplesse.

18. Uniquement si elles sont liées aux activités.

19. Consécutives aux activités.

20. Sauf dispositions contraires d'une convention fiscale.

21. À l'exception de trois conventions anciennes (de 1950 avec les *États-Unis* ; de 1953 avec le *Royaume-Uni*, et de 1965 avec l'Inde) qui prévoient que l'employeur et le salarié doivent être résidents du même pays.

22. Inclus, à moins que le travailleur ne donne la preuve du contraire.

23. Dans les conventions récentes, la *Belgique* a insisté sur une disposition qui stipule que l'exonération n'est pas accordée si le séjour est de 183 jours ou plus au cours d'une période de douze mois.

24. Quelques conventions prévoient que l'employeur doit être résident du même État que le salarié ou que l'employeur doit soit être résident du même État que le salarié, soit être un établissement stable situé dans cet État.

ANNEXE II

RECOMMANDATION DU CONSEIL DE l'OCDE

Concernant l'application et l'interprétation de la règle des 183 jours posée par le Modèle de Convention de double imposition de l'OCDE concernant le revenu et la fortune

R (9)

(adoptée par le Conseil le 24 octobre 1991)

LE CONSEIL,

Vu l'article 5 b) de la Convention relative à l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques, en date du 14 décembre 1960 ;

Vu les Recommandations du Conseil, en date du 11 avril 1977 concernant la suppression des doubles impositions et en date du 21 septembre 1977 concernant l'évasion et la fraude fiscales [C(77)40(Final), C(77)149(Final)] ;

Vu le rapport du Comité des affaires fiscales du 24 janvier 1991 sur les problèmes posés par l'application et l'interprétation de la règle des 183 jours (DAFFE/CFA(91)6/REVI) ;

Considérant que le Modèle de Convention de double imposition de l'OCDE de 1977 concernant le revenu et la fortune (ci-après dénommé le « Modèle de Convention » a aidé les pays membres à harmoniser les conventions bilatérales existantes sur la base de principes, de définitions, de règles et de méthodes uniformes, à adopter une interprétation commune et à étendre le réseau actuel de ces conventions ;

I. RECOMMANDE aux Gouvernements des pays membres, lorsqu'ils appliquent les conventions bilatérales de double imposition concernant le revenu et la fortune existantes, de suivre les recommandations contenues dans le rapport cité ci-dessus concernant l'interprétation de la règle des 183 jours posée par le paragraphe 2 de l'article 15 du Modèle de Convention et en particulier d'adopter la méthode des « jours de présence physique » pour l'application de cette règle, telle que cette méthode est exposée dans le rapport.

II. CHARGE le Comité des affaires fiscales de modifier, lors de la prochaine révision du Modèle de Convention, le Commentaire portant sur le paragraphe 2 de l'article 15 du Modèle de Convention suivant la recommandation contenue au paragraphe 27 du rapport cité ci-dessus.

Régime fiscal appliqué aux logiciels

(adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992)

Table des matières

I. Introduction . . . . . R(10)-2

II. Caractéristiques des logiciels . . . . . R(10)-2

III. Développement de logiciels . . . . . R(10)-3

IV. Transfert de logiciels . . . . . R(10)-4

V. Entreprises multinationales et utilisation des logiciels . . . . . R(10)-5

VI. Pratiques des pays membres . . . . . R(10)-7
- Qualification juridique . . . . . R(10)-7
- Qualification fiscale — pays de la source . . . . . R(10)-8
- Qualification fiscale — pays de résidence . . . . . R(10)-9
- Conventions de double imposition . . . . . R(10)-9

VII. L'application du Modèle de Convention . . . . . R(10)-10

VIII. Problèmes posés par les versements effectués en règlement de logiciels . . . . . R(10)-11
- Exposé du problème . . . . . R(10)-11
- Analyse . . . . . R(10)-12
- Contrats mixtes . . . . . R(10)-15

IX. Conclusions . . . . . R(10)-16

APPENDICE 1. Questionnaire relatif au statut fiscal des logiciels . . . . . R(10)-18

APPENDICE 2. Réponses au questionnaire relatif au régime fiscal applicable aux logiciels . . . . . R(10)-22

APPENDICE 3. Modifications proposées aux Commentaires sur le Modèle de Convention fiscale . . . . . R(10)-36

I. INTRODUCTION

1. Depuis quelques années, l'introduction de l'informatique s'est généralisée dans le secteur commercial et industriel et l'un des principaux problèmes que pose cette explosion technologique tient à la mise au point de logiciels et à leur transfert par-delà les frontières. L'OCDE s'est particulièrement attachée à l'examen de ce problème étant donné que la commercialisation des logiciels constitue une part importante de l'ensemble des études relatives aux échanges de services. Cet organisme a publié, en 1985, un rapport intitulé : « Les logiciels — L'émergence d'une industrie », préparé à l'intention du comité chargé des politiques d'information, d'informatique et de communications, par un groupe *ad hoc* constitué d'experts des différents pays membres. Ce rapport analysait les évolutions et les tendances enregistrées dans le domaine des logiciels. Il est important d'analyser les problèmes fiscaux que pose, sur le plan international, cette révolution technologique. Ces problèmes sont loin d'être résolus et le Comité a donc estimé qu'il pourrait se révéler utile de les examiner afin de parvenir à un accord sur le régime fiscal à adopter en la matière ; il a en particulier cherché à savoir si ces problèmes peuvent trouver une solution dans le cadre des dispositions des conventions de double imposition actuellement en vigueur.

2. Les principaux points abordés dans ce rapport concernent

- la législation et les pratiques commerciales des pays membres en ce qui concerne les droits afférents aux logiciels ;
- la nature des versements au titre des logiciels ;
- le régime fiscal des versements afférents aux logiciels appliqué par les pays membres, conformément à leur droit national ou aux conventions de double imposition ;
- l'application du Modèle de Convention et la nécessité éventuelle d'apporter des clarifications ou des amendements à ses dispositions.

II. CARACTÉRISTIQUES DES LOGICIELS

3. Un logiciel est un programme ou une série de programmes contenant des instructions destinées à un ordinateur. Sur le plan technique, il existe deux catégories de logiciels. Le logiciel de base est destiné au fonctionnement opérationnel de l'ordinateur lui-même (il s'agit alors du système d'exploitation), tandis que le logiciel d'application se compose de programmes permettant d'utiliser un ordinateur pour qu'il accomplisse des tâches spécifiques. Ces objets peuvent être spécifiés par un client ou un utilisateur individuel, un groupe de clients ou d'utilisateurs, ou peuvent résulter d'un effort de marketing de la part du créateur du logiciel.

4. D'une manière générale, un logiciel est le fruit d'idées et de concepts résultant d'efforts de recherche et de développement. Le produit obtenu est généralement un programme qui peut être décrit, écrit sur un support papier ou enregistré sur un support magnétique (bande ou disque), ou sur un support optique (disque laser). Le transfert du logiciel peut se faire par le transfert du support lui-même, ou par câble ou satellite.

5. Le logiciel d'application peut être composé d'un logiciel standard présentant une large gamme d'application, ou bien être un logiciel spécifique (personnalisé pour des utilisateurs individuels ou adapté par le créateur lui-même).

6. Le logiciel de base, tout comme le logiciel d'application, peut faire partie intégrante d'un produit tangible, c'est-à-dire le matériel. Par exemple, le logiciel de base peut faire partie d'un équipement de production et du logiciel d'application pour l'usage déterminé de cet équipement ; c'est le cas, par exemple, d'une machine de traitement de texte.

7. Par ailleurs, le logiciel peut se présenter sous une forme indépendante — souvent appelée progiciel — pouvant être utilisée par des machines très diverses (avec quelques modifications mineures pour différents types d'ordinateurs) et avoir des applications dans des systèmes d'information pour la gestion, le conseil et l'administration.

III. DÉVELOPPEMENT DE LOGICIELS

8. Le logiciel est le fruit d'un travail de recherche et de développement et les coûts de R&D constituent une part importante dans le coût d'un logiciel. La production de logiciels se fait généralement de la manière suivante. La première étape (recherche et développement) recouvre la planification, la conception, le codage et l'essai d'un concept afin d'en vérifier l'adaptation à un programme. Une fois que la faisabilité technique d'un programme est établie, on crée un prototype. Pour pouvoir mettre le produit à la disposition d'un client ou d'un utilisateur spécifique, d'un groupe spécifique d'utilisateurs ou du marché dans son ensemble, le prototype est adapté dans la mesure nécessaire et, selon qu'il s'agit d'un programme type ou spécifique, il est alors copié puis transféré.

9. Un logiciel peut être développé à usage interne, à l'intention de sociétés (étrangères) affiliées, ou pour être cédé ou concédé à des tiers, dans le cadre d'un équipement, à l'état de prototype ou à l'état de progiciel diffusable.

10. Les résultats des projets de recherche et de développement sont éminemment variables, qu'il s'agisse du développement de produits logiciels capables de dégager des bénéfices considérables ou de produits dégageant des pertes ou devant être abandonnés faute de pouvoir être exploités. En règle

générale, un seul produit rentable va devoir compenser les échecs économiques de plusieurs projets improductifs. C'est ce qui explique que le taux des redevances d'exploitation des logiciels (exprimé en pourcentage des ventes de produits) est fréquemment plus élevé que celui que l'on rencontre dans d'autres contrats de licence plus classiques (licence de brevet, par exemple). À titre d'exemple, il n'est pas rare que les redevances soient fixées à 25 pour cent des ventes, ce taux pouvant même être plus élevé. Il faut également tenir compte du fait que le facteur d'obsolescence technique intervient très rapidement.

R (10)

IV. TRANSFERT DE LOGICIELS

11. Les transferts de logiciels peuvent prendre des formes commerciales très variées. Le logiciel peut être transféré en tant que produit distinct (logiciel dégroupé), ou transféré en tant qu'élément d'un ensemble matériel/logiciel (logiciel groupé). Comme à l'évidence il contient des éléments relevant de la propriété intellectuelle, il y a lieu de savoir si, lorsqu'il transfère des logiciels, le cédant transfère également une licence concernant l'utilisation et la reproduction, pour la vente, des concepts contenus dans le logiciel. Les contrats commerciaux passés en pleine concurrence résolvent habituellement cette question en énumérant les droits transférés et les limites dont ils sont assortis. Ces limites peuvent avoir des incidences en ce qui concerne l'imposition des revenus, les droits de douane et les taxes sur les ventes.

12. Les contrats commerciaux impliquent souvent le recours à des intermédiaires agissant en qualité de distributeurs du produit fini ou d'assembleurs des éléments d'un produit fini, le logiciel et le matériel étant acquis séparément. Ces intermédiaires peuvent être indépendants ou être commercialement liés.

13. Les transactions concernant les logiciels accordent souvent aux concessionnaires ou acheteurs le droit de bénéficier des améliorations ultérieures apportées auxdits logiciels ou le droit à des services concernant l'installation, la maintenance et le suivi des résultats. Les versements au titre de ces services peuvent être ventilés ou inclus dans le prix global. En outre, les versements correspondant à des contrats relatifs à des logiciels peuvent prendre la forme d'un versement forfaitaire unique, ou d'une somme forfaitaire initiale suivie de versements périodiques ultérieurs, sur la base du chiffre d'affaires (ou de tout autre critère adopté), ou exclusivement de versements périodiques, sans versement initial. La nature économique fondamentale de ce type de transaction semble être celle de transactions sur des biens, sur des services, sur la propriété intellectuelle, ou sur une combinaison de ces trois éléments.

14. Il faut également envisager le cas des « centres de services », qui sont gérés, sur une base contractuelle, par des sociétés indépendantes afin de fournir à leur clientèle un type de services englobant le matériel et le logiciel ; ils assurent l'établissement des feuilles de paie, la tenue des inventaires, la préparation des états financiers, des plans, des dessins industriels, le contrôle des opérations, etc. Ces centres peuvent également fournir des services de télécommunications indépendants. Ils peuvent être de simples prestataires de services (c'est-à-dire offrir des services faisant appel aux logiciels fournis par une société de logiciels indépendante ou affiliée) ou disposer d'importantes capacités propres de programmation (c'est-à-dire de développement de leurs propres logiciels). Ces centres sont de taille variable. Les groupes multinationaux disposent d'ordinaire de leurs propres ordinateurs et donc de leurs propres centres de services qui alimentent les différentes sociétés affiliées. Il faut donc s'attendre à trouver, dans ce domaine, des types de situation très variés. Ce sont les centres de services qui assurent la liaison entre les services de production de logiciels et les services informatiques. Ils peuvent constituer également un élément des services centraux dont disposent les groupes multinationaux.

V. ENTREPRISES MULTINATIONALES ET UTILISATION DES LOGICIELS

15. Les groupes multinationaux utilisent des logiciels pour contrôler des activités spécifiques telles que la gestion des stocks, les achats, les ventes, les ordres de fabrication, la facturation et la paie ; ils ont également recours aux logiciels pour établir la comptabilité, pour contrôler l'exploitation des équipements, la réparation et le remplacement du matériel, pour assurer les opérations de conception, préparer les évaluations financières et de marché, etc. De nombreuses entreprises multinationales disposent de leurs propres moyens informatiques, notamment pour la mise au point des logiciels. Mais elles peuvent également acquérir des logiciels pour les utiliser dans leurs propres ordinateurs. Pour produire un logiciel, un groupe multinational peut acheter un ensemble standard et le faire modifier par ses programmeurs afin de l'adapter aux circonstances propres à chaque pays où ledit produit est mis en application. La plupart du temps cependant, compte tenu du fait que les exigences de chaque multinationale sont particulières, elle doit développer, au sein même de l'entreprise un logiciel de base et l'adapter aux circonstances spécifiques des différents pays où elle intervient et où il est prévu d'utiliser le logiciel.

16. Lorsque les multinationales laissent à leurs filiales une plus grande marge d'autonomie, celles-ci se procurent éventuellement des logiciels ou un droit d'usage attaché à des logiciels au niveau local (pour leurs besoins propres

comme pour leurs relations avec l'extérieur) mais veillent à ce que les produits soient compatibles avec ceux des autres membres du groupe. Lorsque le degré d'autonomie dont elles jouissent est moins important, le logiciel est plus souvent mis au point et fourni aux unités d'exploitation locales par l'unité centrale, c'est-à-dire par la société mère ou le centre de services. Les unités d'exploitation peuvent avoir à faire réaliser sur place d'importants travaux de programmation pour adapter le logiciel fourni par les organes centraux ou par des tiers.

17. En conséquence, si l'on considère une entreprise multinationale dans son ensemble — et sous l'angle des différentes entités qui la composent — l'acquisition et l'exploitation de logiciels peuvent se dérouler selon le schéma suivant :

R (10)

1. Achat ou licence de logiciel auprès d'un tiers :
   a) résident ;
   b) non résident.
2. Création ou modification d'un logiciel acquis de fournisseurs externes par :
   a) le personnel interne ;
   b) des centres de services ou des fabricants de logiciels externes ;
   c) individus dont les services sont retenus par contrat pour une courte période ou pour un projet déterminé.
3. Transfert de logiciels au sein d'un groupe et au-delà des frontières :
   a) en tant que services internes
      — sans frais,
      — à titre onéreux,
      — dans le cadre d'une transaction spécifique avec marge commerciale ;
   b) en tant que biens en capital, assortis de droits territoriaux spécifiques et de droits relatifs aux services subséquents ;
   c) sous licence spécifique.
4. Services de maintenance et suivi permettant la mise à jour du logiciel :
   a) à titre gratuit ;
   b) au prix de revient ;
   c) au prix de marché.
5. Services d'exploitation :
   a) à titre gratuit ;

b) au prix de revient ;

c) au prix de marché.

18. Étant donné que les logiciels utilisés à des fins internes exigent souvent un investissement important, en temps et en argent, pour être adaptés aux besoins locaux et que les programmes de base communs aux différentes unités ont essentiellement une valeur au niveau du groupe (par rapport à la valeur qu'ils présentent pour chaque unité), la possibilité d'accéder aux ressources en logiciels du groupe est souvent accordée à des prix peu élevés ou à titre gratuit, plutôt qu'à un « juste » prix qu'il pourrait être difficile de déterminer. Les coûts directs complémentaires sont naturellement supportés par l'utilisateur.

19. Lorsque les groupes multinationaux utilisent des logiciels comme éléments de leurs systèmes de contrôle interne de la production et non en tant que produits, le transfert des logiciels aux filiales est considéré, du point de vue commercial, comme un service et non comme un transfert du droit d'utiliser un élément de bien incorporel.

VI. PRATIQUES DES PAYS MEMBRES

20. Afin de recenser les pratiques fiscales en vigueur dans les différents États membres en matière de versements afférents aux logiciels, le Comité a élaboré un questionnaire qui figure à l'annexe 1. Ce questionnaire était destiné à recueillir des informations sur la qualification légale des logiciels au regard des différents droits nationaux, les régimes fiscaux appliqués en tant que pays de résidence du bénéficiaire de ces versements, le régime dont relèvent les versements au titre de logiciels dans le cadre des conventions de double imposition, ainsi que l'avis des pays membres sur la question de savoir si le Modèle de Convention doit être clarifié ou amendé. On trouvera une synthèse des réponses au questionnaire à l'annexe 2 .

Qualification juridique

21. Les législations de tous les pays membres de l'OCDE prévoient une protection légale de la propriété intellectuelle inhérente aux logiciels. À l'exception de la *Suisse*, tous les pays accordent cette protection dans le cadre de la législation sur les droits d'auteur. Certains pays estiment que la législation sur les droits d'auteur constitue une protection implicite ; on note toutefois une tendance de plus en plus marquée à donner une forme explicite à cette protection. On constate des différences sensibles entre les niveaux de protection. Celle-ci peut ne concerner que les auteurs produisant des travaux importants ou d'une valeur significative. Elle peut être étendue à l'adaptation

d'œuvres existantes et parfois aux adaptations ou transformations effectuées par des personnes autres que l'auteur.

22. En ce qui concerne l'impôt sur le revenu, les pays membres traitent de la même manière, au regard de la loi, les logiciels de base, les logiciels d'application ou les logiciels groupés. Ces distinctions peuvent en revanche être importantes dans certains pays en ce qui concerne les taxes sur les transferts, la taxe sur la valeur ajoutée, et les droits de douane.

Qualification fiscale — pays de la source

23. L'objet de cette partie du questionnaire était de faire préciser :

— dans quelles circonstances les versements relatifs aux logiciels sont considérés, en droit interne, comme relevant du régime applicable aux gains en capital ;
— lorsqu'ils ne sont pas classés comme tels, dans quelles circonstances ils sont traités, en doit interne, comme des versements pour biens ou services ou des redevances.

L'analyse des réponses permet de dégager les tendances suivantes.

Versements en capital

24. La plupart des États qui ont répondu sur ce point considèrent qu'il y a gain en capital lorsque le logiciel est cédé à titre définitif, ce qui implique le transfert de tous les droits qui y sont liés. Certains considèrent qu'il y a également gain en capital dans les cas suivants :

— un matériel est acheté avec un logiciel incorporé ;
— le versement est forfaitaire et a pour contrepartie le droit d'utiliser un logiciel pour une certaine durée (on se réfère le plus souvent à une période de trois ans).

Redevances ou versements pour biens ou services

25. Tous les pays sauf la *Suisse*, la *Norvège* et les *Pays-Bas* ont le pouvoir d'imposer les versements de redevances à la source. Six pays imposent aussi à la source les versements pour biens et services. Certains pays ne font pas de distinction entre les versements au titre de logiciels qui correspondent à des achats de biens et services et ceux qui constituent des redevances, les uns parce qu'ils n'assujettissent pas l'une ou l'autre de ces catégories de versements à l'impôt ; les autres parce qu'ils exercent leur droit d'imposition à la source dans les deux cas. S'il y a lieu de faire une distinction, notamment parce qu'un pays n'a le droit d'imposer que les redevances, l'ensemble du versement est ventilé sur une base équitable compte tenu des clauses du

contrat qui définit les prestations fournies en contrepartie des versements en cause.

Qualification fiscale — pays de résidence

26. Lorsqu'un résident reçoit un versement en contrepartie du transfert de tout ou partie des droits attachés à un logiciel, le régime fiscal applicable à ces recettes correspond dans la plupart des pays à la nature intrinsèque de la transaction. Les recettes sont en principe traitées comme des bénéfices industriels ou commerciaux si les droits transférés sont assimilables à des stocks. Elles sont en général assimilées à des gains en capital lorsque les droits transférés présentent le caractère d'immobilisations. Certains pays considèrent aussi comme des gains en capital les versements forfaitaires ou effectués en contrepartie de l'octroi d'un droit d'utilisation exclusif ou d'un droit d'utilisation pendant un certain nombre d'années (par exemple trois ans).

27. Pour de nombreux pays, la question de savoir si des recettes se rapportent à des biens et services ou représentent une redevance n'est pas prise en compte dans la détermination de leur régime fiscal. Pour ce qui est des pays où une distinction est nécessaire, les revenus sont ventilés sur une base équitable compte tenu des clauses particulières du contrat.

28. Lorsque les versements ont été imposés dans le pays de la source, le pays de la résidence applique sa législation interne qui peut comporter ou non des dispositions destinées à éviter la double imposition. Aucun pays n'applique de dispositions spécifiques concernant les logiciels.

Conventions de double imposition

29. Il existe des différences entre les pays membres en ce qui concerne la qualification des versements en capital portant sur les logiciels. Certains considèrent que ces versements relèvent de l'article 12, par exemple lorsqu'ils se rapportent à l'utilisation de logiciels ; d'autres considèrent que les articles 7, 13 ou 14 pourraient être applicables en fonction des cas particuliers. Pour la plupart des pays, les versements portant sur les logiciels qui ne sont pas considérés comme relevant des gains en capital peuvent se voir appliquer l'article 12 ou les articles 7 ou 14 suivant le cas.

30. Lorsque les versements comprennent des éléments relevant à la fois des biens et services et des redevances, une majorité se dessine pour l'application uniquement à l'élément redevances, de l'article 12 du Modèle de Convention. La *Grèce* et l'*Australie* considèrent que l'article 12 s'applique normalement à la totalité du versement.

31. Seuls quelques pays s'efforcent, dans leurs négociations bilatérales, d'adopter l'article 12 du Modèle de Convention dans son intégralité. Les

modifications consistent essentiellement à introduire des éléments additionnels dans la définition des redevances ou à prévoir l'application d'un impôt à la source. Seule la *France* a fait spécifiquement référence aux logiciels dans des conventions récentes.

32. Dans les cas où l'une des parties à une convention a exercé un droit d'imposition sur des versements portant sur les logiciels en les qualifiant de manière différente par rapport au droit interne du pays bénéficiaire, ce dernier accorde généralement un allégement au titre de la double imposition ou recherche un accord amiable avec le pays de la source, conformément à l'article 25.

R (10)

33. Trois pays considèrent que le texte de l'article 12 du Modèle de Convention devrait être amendé. L'*Italie* et le *Luxembourg* proposent que le terme logiciel soit spécifiquement mentionné dans le texte. La *France* suggère que les logiciels soient traités de la même manière que les films cinématographiques, c'est-à-dire en visant le « produit » (le logiciel) et non les droits attachés au « produit », qu'il s'agisse de droits d'auteur ou de droits d'une autre nature. D'autres pays considèrent soit qu'aucune modification ne doit être apportée au Modèle de Convention, soit qu'il serait suffisant d'introduire des éclaircissements dans les Commentaires sur l'article 12 (et éventuellement sur les articles 7, 13 et 14) en ce qui concerne le statut fiscal des logiciels.

VII. L'APPLICATION DU MODÈLE DE CONVENTION

34. Les articles du Modèle de Convention qui peuvent s'appliquer au statut fiscal des logiciels sont :

— Article 7 (Bénéfices des entreprises) ;
— Article 12 (Redevances) ;
— Article 13 (Gains en capital) ;
— Article 14 (Professions indépendantes).

35. Le régime fiscal des versements effectués entre résidents de deux États ne pose pas de problèmes lorsque ces États ont conclu une convention de double imposition conforme en tous points à l'article 12 du Modèle de Convention (pas de retenue à la source sur les redevances). Supposons que des versements soient effectués par une entreprise de l'État S (l'État de source) au bénéfice d'une entreprise de l'État R (l'État de résidence). L'État S ne pourra exercer un droit d'imposition au titre des versements que si l'entreprise de l'État R dispose d'un établissement stable sur le territoire de l'État S et si le logiciel qui est à l'origine des versements est/était effectivement rattaché à cet établissement stable. Dans le cas contraire, l'imposition relève uniquement de l'État R.

36. La définition des « redevances » donnée au paragraphe 2 de l'article 12 inclut, entre autres, les versements de toute nature effectués pour :

a) l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique ;

b) l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ;

c) des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

37. Les Commentaires sur l'article 12 précisent en particulier que

— en ce qui concerne le droit d'auteur, la définition s'applique, que ce droit ait ou non fait, ou doive faire, l'objet d'un dépôt ou d'une inscription publique ;

— en ce qui concerne les équipements, une distinction doit être faite entre les redevances payées pour l'usage d'un équipement (lesquelles sont soumises à l'article 12) et les versements constituant le prix de vente d'un équipement (qui relèvent, suivant les cas, des articles 7, 13, 14 ou 21).

Cependant, dans un rapport intitulé « L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique » (publié en 1985 dans la brochure intitulée « Tendances de la fiscalité internationale »), le Comité a recommandé de ne pas inclure dans les redevances les revenus tirés de la location d'un équipement industriel, commercial ou scientifique, lorsque une convention prévoit l'imposition des redevances dans l'État de la source.

VIII. PROBLÈMES POSÉS PAR LES VERSEMENTS EFFECTUÉS EN RÈGLEMENT DE LOGICIELS

Exposé du problème

38. Beaucoup de conventions bilatérales conclues entre des pays membres de l'OCDE maintiennent un prélèvement à la source à un faible taux sur les redevances en général ou sur certaines catégories de redevances. En fait, douze pays ont formulé une réserve contre l'application du taux nul prévu à l'article 12. Comme les conventions bilatérales qui prévoient un prélèvement à la source sur les redevances adoptent en général la définition intégrale des redevances qui figure au paragraphe 2 de l'article 12, un certain nombre de pays exercent leur droit de prélever un impôt à la source sur de nombreuses catégories de versements effectués en règlement de logiciels en raison du fait que ces versements constituent des redevances.

39. L'imposition à la source des versements concernant des logiciels pose à la fois des problèmes de principe et des problèmes pratiques. En ce qui concerne ce dernier point, il est nécessaire de déterminer

— quels sont, parmi les différents types de versements concernant des logiciels, ceux qui constituent des redevances ;
— quel est le régime qui doit être appliqué aux versements effectués dans le cadre de contrats mixtes.

Analyse

R (10)

40. Le Comité a tout d'abord discuté de la question de savoir s'il y avait lieu, en principe, de considérer les versements effectués au titre de logiciels comme relevant de l'article 12. Il a tenu compte des éléments suivants :

a) L'article 12 recommande l'application d'un taux nul aux redevances dans le but de les exempter de l'impôt dans le pays de la source, sauf dans les circonstances limitées prévues par le paragraphe 3 de l'article 12.

b) L'imposition des redevances à la source peut aboutir à une imposition en termes bruts qui ne tient pas compte des frais supportés par le bénéficiaire des redevances. Dans certains cas, cela peut aboutir à une double imposition intégrale lorsque le pays de résidence n'est pas en mesure d'accorder un crédit total sur l'impôt retenu à la source parce qu'il impose les redevances sur une base nette.

c) L'imposition sur une base brute n'intervient qu'en l'absence d'établissement stable ; si une redevance se rattache effectivement à un établissement stable, l'effet de l'article 7, joint à celui du paragraphe 3 de l'article 12, est d'aboutir à une imposition sur une base nette. Paradoxalement, moins le bénéficiaire du versement a de liens avec le pays de la source plus sa charge fiscale dans ce pays sera importante.

Le Comité a noté que, malgré cela, les pays de l'OCDE étaient quasi unanimes pour accorder une protection aux droits portant sur les logiciels en vertu de la loi relative aux droits d'auteur. Il en a conclu que les versements effectués afin de bénéficier du droit d'exploiter la propriété intellectuelle d'un logiciel ne pouvaient être séparés des droits d'auteur en général. Il n'a pas été en mesure de recommander que les versements effectués au titre de logiciels soient considérés comme entièrement en dehors du champ d'application de l'article 12. S'agissant des redevances au titre de logiciel, l'application des dispositions du paragraphe 2 de l'article 12 concernant les droits d'auteur pose toutefois quelques difficultés étant bien entendu que l'application de ce paragraphe exige que le logiciel puisse être qualifié d'œuvre littéraire, artistique ou scientifique. Aucune de ces catégories n'est pleinement

satisfaisante, mais l'assimilation à une œuvre scientifique paraît la plus réaliste. L'impossibilité pour un pays de rattacher les logiciels à l'une ou l'autre de ces catégories pourrait justifier l'adoption d'une version modifiée du paragraphe 2 de l'article 12 dans le cadre de négociations bilatérales, version modifiée qui supprimerait toute indication quant à la nature des droits d'auteur concernés ou, alternativement, qui citerait expressément les logiciels.

41. Le Comité a examiné ensuite le problème posé par la ligne de partage entre les versements au titre de logiciels qui prennent la forme de redevances et ceux qui prennent d'autres formes — problème qui donne lieu à des difficultés considérables.

Première hypothèse : transfert partiel des droits

42. La première hypothèse examinée est celle selon laquelle les paiements sont effectués dans des conditions telles que la totalité des droits afférents aux logiciels n'est pas transférée. Certains pays ont soutenu que les versements effectués en règlement d'un transfert partiel de droits incorporels concernant des logiciels relevaient, d'une manière générale, de la définition donnée à l'article 12, même lorsque la location des équipements est exclue. Ils ont estimé qu'il n'y avait pas lieu de distinguer selon :

— qu'il s'agit d'un versement unique ou de versements échelonnés dans le temps ;
— que les droits d'usage sont transférés pour une durée limitée ou non ;
— que le cédant des droits est l'auteur du logiciel ou une autre personne située en aval dans le processus d'exploitation commerciale du logiciel.

Ils ont donc déclaré que, dans tous les cas mentionnés ci-dessus, les versements sont imposables dans l'État la source (État S) si la convention entre cet État et l'État de résidence (État R) du bénéficiaire prévoit l'imposition des redevances à la source. Les redevances reçues dans l'État R sont aussi imposables dans cet État conformément à sa législation. L'État R doit, en vertu de la convention, supprimer la double imposition, par exemple en accordant un crédit d'impôt.

43. D'autres pays ont estimé au contraire que l'objet de l'article 12 était de supprimer l'imposition à la source et que la définition des redevances devait être interprétée d'une manière plus étroite de manière à limiter son champ d'application. Ils ont jugé nécessaire de faire une distinction entre :

— l'acquisition de logiciels pour les besoins personnels ou commerciaux de l'acheteur ;
— l'acquisition de logiciels à des fins de développement ou d'exploitation commerciale.

Dans le premier cas, ils ont estimé qu'il ne s'agissait en fait que de l'achat d'un produit et que le versement devait tomber sous le coup de l'article 7 ou de l'article 13 selon le cas. Ils ont estimé qu'il n'y avait pas lieu de tenir compte du fait que le produit se trouvait protégé par un droit d'auteur et qu'il existait des restrictions quant à l'utilisation que l'acheteur pouvait en faire. Dans le deuxième cas, ils sont convenus que les versements étaient effectués en vue de l'obtention du droit d'exploiter une propriété intellectuelle et que, par conséquent, il pouvait s'agir de redevances. On peut citer comme exemples de ce type d'exploitation la reproduction ou l'adaptation de logiciels en vue de leur distribution. Dans de tels cas, les versements effectués au profit du titulaire du droit d'auteur étaient susceptibles de constituer des redevances surtout s'ils étaient liés au nombre de produits distribués.

44. La solution à ces importantes divergences de vues doit être recherchée dans la définition des redevances qui figure au paragraphe 2 de l'article 12 : « Le terme "redevances" employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur ..... d'un brevet [...] ». Selon une interprétation large, le simple achat d'un produit protégé par un droit d'auteur ou un brevet est susceptible de donner lieu au versement d'une redevance en vue de l'utilisation du produit. Selon une interprétation plus étroite, « l'usage » tel qu'il est mentionné dans le Modèle de Convention est limité à un acquéreur qui cherche à exploiter sur le plan commercial la propriété intellectuelle d'une autre personne. Une majorité importante de délégués ont fermement soutenu que cette interprétation plus étroite était exacte. Ils considèrent que le paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 12, qui prévoit que les redevances constituent, en principe, « des revenus provenant d'une location », résout clairement la question. Puisque l'acquisition pure et simple d'un produit pour l'usage de l'acquéreur ne saurait représenter quelque forme de location, cette acquisition ne saurait donner lieu à une redevance au sens de l'article 12.

Deuxième hypothèse : transfert de tous les droits

45. Dans la deuxième hypothèse, les paiements sont effectués en contrepartie du transfert définitif de tous les droits attachés aux logiciels. Dans ce cas, il a été convenu dans l'ensemble que les versements avaient pour contrepartie l'acquisition du logiciel indépendamment de la question des droits d'usage s'y rapportant. Les dispositions de l'article 12 n'étaient pas applicables.

46. En outre, la question se pose de savoir s'il y a lieu d'assimiler à une cession de logiciels d'autres transactions telles que :

— celles qui ont pour effet de transférer le droit exclusif d'utiliser un logiciel pendant une certaine durée ou sur un territoire limité ;

— celles qui impliquent une contrepartie additionnelle liée à l'utilisation du logiciel ;
— ou celles qui comportent des versements forfaitaires d'une certaine importance.

47. Les pays procèdent de différentes manières pour ce qui est du régime applicable à ces transactions et il est impossible de tracer une ligne de démarcation claire, applicable à toutes les situations, entre les paiements devant être traités en tant que gains de nature capital et ceux qui sont des redevances au sens de l'article 12. Il est toutefois des principes clairs qui doivent être suivis afin de déterminer la nature de la transaction. Premièrement, on doit considérer les termes précis du contrat en vertu duquel les droits portant sur le logiciel ont été transférés. Deuxièmement, lorsqu'a lieu le transfert de la propriété de droits, les paiements ne peuvent être attribués à l'usage de ces droits. Enfin, la façon dont la contrepartie est payée, qu'il s'agisse d'une série de versements ou, selon la majorité des pays, d'un paiement lié à une éventualité, ne devrait pas influencer la détermination de la nature de la transaction.

Contrats mixtes

48. Le Comité a enfin examiné les versements effectués dans le cadre de contrats mixtes. Ces contrats comprennent par exemple :

— les ventes de matériels avec des logiciels incorporés ;
— les concessions de droits d'usage d'un logiciel assorties de prestations de services.

49. Le problème des contrats mixtes se pose également dans d'autres domaines, par exemple en ce qui concerne les redevances relatives à des brevets et à des procédés de fabrication. Les Commentaires sur l'article 12 évoquent ce problème au paragraphe 12. Ils recommandent de décomposer le montant total du versement qui doit être effectué en vertu du contrat sur la base des renseignements contenus dans le contrat ou selon une répartition raisonnable et d'appliquer le régime fiscal propre à chacune des parties de la rémunération ainsi déterminée. Toutefois, lorsque l'une des parties présente un caractère accessoire par rapport à la partie principale, le régime applicable à cette dernière peut être étendu à la totalité du versement. Les contrats mixtes qui concernent un logiciel ne posent donc pas de difficultés de principe, l'approche suggérée dans les Commentaires pour d'autres types de contrats mixtes étant appropriée.

Exemple spécifique

50. Une entreprise achète une machine-outil à commande numérique. Si un paiement unique était effectué, certains pays estimeraient qu'il a eu lieu

uniquement en vue de l'acquisition d'un actif. Si par contre, d'autres paiements étaient nécessaires, par exemple selon le nombre de fois où la machine a été utilisée ou le nombre de produits qu'elle a permis de fabriquer, ces pays considéreraient les paiements additionnels comme des redevances au sens de l'article 12. D'autres pays considèrent le paiement comme ayant été effectué en partie en vue de l'acquisition de l'actif et en partie pour obtenir le droit d'utiliser le logiciel. Ils ventilent le versement en conséquence et traitent cette dernière partie de ce versement comme constituant une redevance. À moins que celle-ci ne soit mineure ou ne présente un caractère accessoire, ils appliquent l'imposition à la source.

R (10)

IX. CONCLUSIONS

51. Les problèmes posés par les versements concernant des logiciels sont d'une importance indéniable en raison de la rapidité de l'évolution technologique observée au cours des dernières années. Toutefois, ces problèmes ne posent pas de nouvelles questions de principe. Ils mettent plutôt en lumière sous une forme nouvelle des difficultés qui existaient depuis longtemps, surtout en ce qui concerne l'imposition à la source et le champ d'application de l'article 12 du Modèle de Convention. Le Comité a néanmoins estimé qu'il serait intéressant d'étudier cette question et de déterminer l'interprétation qu'il y a lieu de donner du Modèle de Convention eu égard aux versements concernant des logiciels.

52. Les conclusions du Comité sont les suivantes :

a) Les paiements effectués en rapport avec un logiciel ne représentent des redevances au sens de l'article 12 que lorsqu'il y a un octroi limité de droits (ne constituant pas un transfert de propriété) pour le développement commercial ou l'exploitation du logiciel. Les paiements effectués au titre d'un logiciel, qu'il soit groupé ou non, acquis pour l'usage personnel ou commercial de l'acquéreur, ne représentent pas des redevances.

b) Les paiements effectués au titre de la disposition de tous les droits rattachés à un logiciel ne représentent pas des redevances. La détermination de la nature des paiements effectués pour une disposition plus limitée de ces droits (tel que décrit au paragraphe 46), pourront dépendre des termes précis du contrat applicable mais lorsqu'il y a aliénation de la propriété, la contrepartie ne constitue pas des redevances selon la majorité des pays.

c) Lorsque des pays adoptent dans leurs conventions bilatérales un impôt retenu à la source à un taux nul conformément aux recommandations de l'article 12, il ne saurait y avoir de difficulté

relativement aux versements concernant les logiciels puisque l'imposition de ces versements relève uniquement du pays de résidence du bénéficiaire sauf dans la mesure où les paiements sont effectivement liés à l'établissement stable qui se trouve dans le pays de la source.

d) Lorsqu'une convention de double imposition prévoit une imposition à la source en ce qui concerne certaines redevances seulement, on peut s'attendre à ce que des paiements effectués au titre de logiciels qui ont les caractéristiques de redevances soient considérées comme versées au titre de droits d'auteur.

e) Il appartient au pays de résidence d'atténuer toute double imposition lorsque les dispositions d'une convention bilatérale avec un pays de source permettent à ce dernier d'exercer un droit d'imposition des versements concernant un logiciel. Toutes les difficultés d'application de la convention qui pourraient survenir doivent être réglées dans le cadre de la procédure d'accord amiable prévue à l'article 25.

f) Les conditions dans lesquelles ont lieu les transferts internationaux de technologie au sein d'entreprises multinationales doivent être conformes au principe du prix de pleine concurrence qui est à la base de l'article 9.

g) Il n'est pas nécessaire de modifier le texte du Modèle de Convention mais il est recommandé d'insérer dans les Commentaires sur l'article 12, conformément à l'annexe 3, une clarification en ce qui concerne le régime des logiciels (avec des renvois aux articles 7 et 14).

APPENDICE 1

QUESTIONNAIRE RELATIF AU STATUT FISCAL DES LOGICIELS

1. Qualification légale

   1.1 Votre législation nationale protège-t-elle la propriété intellectuelle qui se retrouve dans les logiciels ?

   1.2 Si une protection est prévue, en vertu de quelle législation l'est-elle (droit d'auteur, brevet ou autres) ?

   1.3 Si une protection est prévue, couvre-t-elle uniquement l'auteur ou également ceux qui pourraient adapter ou transformer ultérieurement le logiciel ?

   1.4 Est-ce que les distinctions suivantes sont importantes lorsque vous appliquez votre législation nationale aux fins d'imposition :

      1.4.1 Logiciel de base ou opérationnel et logiciel d'application,

      1.4.2 Logiciel faisant partie intégrante du matériel ou logiciel prêt à l'emploi, et

      1.4.3 Logiciels groupés ou dégroupés

      1.4.4 Autres distinctions ?

   1.5 Prière d'ajouter toutes autres remarques qui pourraient faciliter la compréhension de la qualification légale des logiciels.

2. Qualification fiscale en tant que pays de la source

Dans l'hypothèse où des versements au titre de l'utilisation de logiciels étaient effectués par un résident de votre pays à un résident d'un autre pays avec lequel aucune convention fiscale n'a été conclue :

   2.1 En vertu de votre législation fiscale, les versements au titre de l'utilisation de logiciels sont-ils qualifiés de versements en capital ?

      2.1.1 Uniquement si ces paiements sont effectués pour l'acquisition à titre définitif de tous les droits portant sur le logiciel.

      2.1.2 Dans d'autres circonstances (et, dans l'affirmative, lesquelles ?)

      2.1.3 Non.

   2.2. Dans votre législation fiscale, dans quelles circonstances les versements autres que les versements en capital sont-ils qualifiés :

      2.2.1 De versements pour biens et services ?

      2.2.2 De versements pour redevances ?

2.3 Lorsqu'un versement est fait pour le droit d'utiliser les logiciels et pour des services en vertu d'un contrat prévoyant que des avis et renseignements seront fournis sans qu'il y ait des versements séparés, le versement global est-il dans tous les cas divisé en sa partie versement pour services et sa partie versement pour redevances ?

2.3.1 Si ce n'est pas le cas, est-ce parce que votre législation ne vous donne pas les moyens de parvenir à ce résultat ?

2.3.2 Dans l'affirmative, sur quelle base la répartition est-elle calculée ?

2.4 Votre pays applique-t-il un impôt retenu à la source sur les versements suivants :

2.4.1 Les versements en capital ?

2.4.2 Les versements pour biens et services ?

2.4.3 Les versements pour redevances ?

2.5 Dans chacun des cas mentionnés à la question 2.4 est-ce parce qu'ils sont :

2.5.1 Qualifiés de redevances ?

2.5.2 Pour d'autres raisons ?

2.6. S'ils sont qualifiés de redevances soumises à un impôt retenu à la source, la définition des redevances dans votre législation fiscale coïncide-t-elle avec celle de l'article 12 du Modèle de Convention et, si ce n'est pas le cas, en quoi en diffère-t-elle ?

3. Qualification fiscale en tant que pays de résidence

Dans l'hypothèse où des versements au titre de l'utilisation de logiciels étaient effectués à un résident de votre pays par un résident d'un autre pays avec lequel aucune convention fiscale n'a été conclue :

3.1 En vertu de votre législation fiscale, les recettes au titre de l'utilisation de logiciels sont-elles qualifiées de recettes en capital ?

3.1.1 Uniquement si elles correspondent à la cession à titre définitif de tous les droits portant sur le logiciel.

3.1.2 Dans d'autres circonstances et, dans l'affirmative, lesquelles ?

3.1.3 Non.

3.2. En vertu de votre législation fiscale, dans quelles circonstances les recettes autres que les recettes en capital sont-elles qualifiées :

3.2.1 De recettes pour biens et services ?

3.2.2 De recettes pour redevances ?

3.3 Lorsqu'un versement est fait pour le droit d'utiliser les logiciels et pour des services en vertu d'un contrat prévoyant que des avis et renseignements seront fournis sans qu'il y ait des versements séparés, le versement global est-il dans tous les cas divisé en sa partie versement pour services et sa partie versement pour redevances ?

3.3.1 Si ce n'est pas le cas, est-ce parce que votre législation ne vous donne pas les moyens de parvenir à ce résultat ?

3.3.2 Dans l'affirmative, sur quelle base la répartition est-elle calculée ?

R (10)

3.4 Y a-t-il dans votre législation fiscale des dispositions vous empêchant d'accorder un crédit au titre de l'impôt dû au pays de la source (ou d'exonérer la recette correspondante) qui ne s'appliquent pas d'une manière générale aux revenus reçus des résidents d'autres pays ?

4. Les distinctions mentionnées à la question 1.4 ci-dessus sont-elles valables pour toutes les réponses aux questions 2 et 3 ci-dessus et dans l'affirmative, selon quelles modalités ?

5. Convention de double imposition

5.1 Estimez-vous que les versements et les recettes mentionnés aux questions 2.1 et 3.1 relèvent de l'article 12 du Modèle de Convention ? Si ce n'est pas le cas, de quel article pensez-vous qu'ils relèvent ?

5.2 Estimez-vous que les paiements et recettes mentionnés aux questions 2.2.1, 2.2.2 and 3.2.1, 3.2.2. relèvent de l'article 12 du Modèle de Convention ? Si ce n'est pas le cas, de quel article relèvent-ils selon vous ?

5.3 Dans les cas envisagés aux questions 2.3 et 3.3, appliquez-vous l'article 12 au paiement/à la recette en totalité, en partie seulement ou pas du tout ?

5.4 Est-ce que généralement vous adoptez l'article 12 de la Convention Modèle dans vos conventions fiscales avec les autres pays Membres ? Sinon, veuillez indiquer les principales différences.

5.5 Lorsque l'imposition à la source des redevances est prévue, adoptez-vous la définition de « redevances » telle qu'on la retrouve à l'article 12 ou d'une façon modifiée (précisez le cas échéant) ?

5.6 Si vous estimez que d'autres articles que l'article 12 s'appliquent aux versements au titre de logiciels, avez-vous prévu dans vos

conventions fiscales des dispositions particulières en ce qui concerne les logiciels ?

5.7 Lorsque vous êtes lié par convention avec le pays de la source et que celui-ci a exercé son droit d'imposition en qualifiant le revenu d'une façon autre que celle prévue par votre législation nationale, accordez-vous un allégement pour la double imposition et, dans l'affirmative, comment et sur quel revenu ?

5.8 Estimez-vous que le Modèle de Convention et ses Commentaires doivent être révisés pour que les versements concernant les logiciels y soient traités d'une façon plus claire et, dans l'affirmative, quelles suggestions pouvez-vous apporter ?

5.9 Avez-vous d'autres commentaires à formuler ?

APPENDICE 2

RÉPONSES AU QUESTIONNAIRE RELATIF AU RÉGIME FISCAL APPLICABLE AUX LOGICIELS

1. Qualification légale

	1.1 Sont-ils protégés par la législation nationale ?	1.2 Est-ce en vertu des droits d'auteur ou autres ?	1.3 La protection couvre-t-elle seulement l'auteur du logiciel ou également ceux qui pourraient l'adapter ?	1.4 Certaines dispositions sont-elles importantes ? (Voir questionnaire)	1.5 Autres remarques
Pays-Bas	Oui	Droit d'auteur (jurisprudence)	Inclut les titulaires de licences qui procèdent à des adaptations ou transformations	Non	Législation en préparation pour couvrir également les logiciels
Australie	Oui	Droit d'auteur	Adaptations par les titulaires et autres	Non	Enquêtes sur certains aspects de la protection du droit d'auteur
Grèce	Indirectement	Droit d'auteur, jurisprudence possiblement	Autres protections possibles suivant le contrat	Non	–
Irlande	Oui	Droit d'auteur	Auteur uniquement	Non	Pas encore inclus spécifiquement dans le droit d'auteur
Suède	Oui	Droit d'auteur	Certaines adaptations	Non	Le logiciel est considéré comme œuvre littéraire
Suisse	En partie seulement	Pas droit d'auteur mais autres protections	Lorsqu'il y a protection, peut inclure les adaptations	1 et 2 Oui 3 et 4 Non	–
États-Unis	Oui	Droit d'auteur et certains autres droits	Le titulaire du droit d'auteur ; adaptation généralement pas couverte	Non	La loi sur les droits d'auteur comporte une définition des programmes informatiques
Allemagne	Oui	Droit d'auteur (éventuellement brevet)	Auteur, quelques rares adjonctions	La protection peut ne s'appliquer qu'à des programmes sophistiqués	*cf.* 1.4 critères élevés nécessaires pour la protection

1. Qualification légale *(suite)*

	1.1 Sont-ils protégés par la législation nationale ?	1.2 Est-ce en vertu des droits d'auteur ou autres ?	1.3 La protection couvre-t-elle seulement l'auteur du logiciel ou également ceux qui pourraient l'adapter ?	1.4 Certaines dispositions sont-elles importantes ? (Voir questionnaire)	1.5 Autres remarques
Autriche	Oui	Droit d'auteur	Les adaptations sont couvertes	Non	Le programme seul peut ne pas être considéré comme œuvre littéraire. Aucune mention spécifique dans la législation
Espagne	Oui	Droit d'auteur	Inclut les versions ultérieures	3 peut être importante	Logiciel spécifiquement couvert
Japon	Oui	Droit d'auteur	Certaines adaptations	Non	Logiciel spécifiquement couvert par la législation sur droit d'auteur
RoyaumeUni	Oui	Droit d'auteur	Certaines adaptations	Non	Spécifiquement couvert en tant que droit d'auteur
Norvège	Oui	Droit d'auteur	Certaines adaptations et transformations	Non	Considérés comme œuvre littéraire, non spécifiquement inclus dans la législation
France	Oui	Droit d'auteur	Oui, adaptations et transformations	Le groupement affecte le traitement comptable	–
Luxembourg	Oui	Droit d'auteur	Adaptations en principe couvertes	–	–
Italie	Oui	Droit d'auteur	–	Protection droit d'auteur si logiciel présenté de façon indépendante du matériel	–
Portugal	Oui	Droit d'auteur	–	–	Aucune législation spécifique

1. Qualification légale *(suite)*

	1.1 Sont-ils protégés par la législation nationale ?	1.2 Est-ce en vertu des droits d'auteur ou autres ?	1.3 La protection couvre-t-elle seulement l'auteur du logiciel ou également ceux qui pourraient l'adapter ?	1.4 Certaines dispositions sont-elles importantes ? (Voir questionnaire)	1.5 Autres remarques
Danemark	Oui	Droit d'auteur et autres	S'étend aux adaptations	–	Programme : généralement droits d'auteur ; manuel : œuvre littéraire
Canada	Oui	Droit d'auteur	S'étend aux adaptations	Non	–
Nouvelle-Zélande	Probablement	Droit d'auteur	Certaines adaptations	Ces distinctions ne concernent pas la fiscalité mais peuvent avoir une incidence sur le droit des brevets	La protection des droits d'auteurs n'est pas définie avec précision mais semble exister
Belgique	Pas directement	Droit d'auteur par jurisprudence	–	Oui, s'ils font partie intégrante des matériels ils sont traités comme des matériels. Les autres logiciels peuvent être considérés comme des actifs immatériels	Une protection sera probablement instaurée

2. Qualification en tant que pays de la source – I

	2.1 Dans quels cas les versements effectués au titre de l'utilisation de logiciels sont-ils qualifiés de versements en capital ?	2.2 Les versements autres que les versements en capital sont-ils qualifiés de versements pour biens et services ou de versements pour redevances ?	2.3 Si le versement couvre les services et le droit d'usage, une distinction est-elle nécessaire ?	2.4.1 Y a-t-il un impôt à la source sur les versements en capital ?
Pays-Bas	Versements en capital pour acquisition, si durée de vie utile de moins de 1 an	Aucune distinction	Non, aucune retenue à la source sur les redevances	Non
Australie	Généralement revenus, versements en capital si vendus avec matériel	À toutes fins utiles, redevances	Non, les deux sont considérés comme des redevances	Non
Grèce	Aucune disposition spécifique	En tant que redevances	Non	Non
Irlande	En fonction des circonstances ; versement en capital si acquisition définitive	Biens et services si stocks, redevances pour la plupart des autres cas	Oui, sur une base équitable	Non
Suède	Versements en capital si personnalisé et durée de vie excède 3 ans	Biens et services si stocks, redevances si droits de licence versés périodiquement	Oui, division en fonction de la valeur	Non
Suisse	Pas d'imposition des redevances à la source, aucune distinction	Aucune distinction sur le plan fiscal	Pas de division, aucune distinction du point de vue fiscal	Non
États-Unis	En capital si acquisition, revenus si versements pour utilisation (substance déterminante)	En fonction des circonstances	Oui, selon les circonstances	Généralement non. Certaines exceptions
Allemagne	En capital, si acquisition ou utilisation illimitée	Biens et services si partie essentielle. Redevances si versements pour droit d'utilisation limité	Oui, si important, sur une base raisonnable	Non, quelques exceptions
Autriche	Oui, si représentent une certaine valeur	Logiciel standard : biens et services, redevances si expérience technique	Oui, si important, sur une base équitable	Oui, si pour utilisation technique
Espagne	Capital si acquisition ou versements forfaitaires pour l'utilisation durant plusieurs années	Redevances, si la propriété du bien demeure, donc incidence sur le plan fiscal	Oui, sur une base raisonnable, suivant contrat	Oui
Japon	–	Au cas par cas	Oui	Oui, si pour utilisation

2. Qualification en tant que pays de la source – I *(suite)*

	2.1 Dans quels cas les versements effectués au titre de l'utilisation de logiciels sont-ils qualifiés de versements en capital ?	2.2 Les versements autres que les versements en capital sont-ils qualifiés de versements pour biens et services ou de versements pour redevances ?	2.3 Si le versement couvre les services et le droit d'usage, une distinction est-elle nécessaire ?	2.4.1 Y a-t-il un impôt à la source sur les versements en capital ?
Royaume-Uni	Oui, si acquisition. Les versements forfaitaires peuvent être considérés comme versement en capital	Redevances sauf si achat en tant que stocks ou pour distribution	Oui, si important suivant contrat	Oui, si pour utilisation
Norvège	Versements en capital si importants et durée de vie utile excède 3 ans	Aucune distinction nécessaire	Non	Si, le bénéficiaire exerce activité commerciale en Norvège
France	Oui (acquisition à titre définitif)	Aucune distinction nécessaire	Pas de division, puisque même traitement fiscal	Oui
Luxembourg	Oui (acquisition à titre définitif)	Brevet, si droit d'utilisation	Division, sur une base raisonnable	Non
Italie	Pas de capital	Aucune distinction nécessaire	Pas de division, même traitement fiscal	Oui
Portugal	–	Généralement imposés comme des versements de droits d'auteur	–	–
Belgique	Capital s'il s'agit d'une acquisition pure et simple	Redevances si elles sont versées en vue d'une utilisation sans acquisition pure et simple	Oui	Non
Danemark	Versements en capital si importants et durée de vie de 3 ans	Redevances sauf si stocks	Oui, sur valeur estimée	Non
Canada	Si cession à titre définitif mais ceci n'est pas courant	Redevances sauf pour distribution	Non, généralement traités comme redevances	Non
Nouvelle-Zélande	Capital s'il s'agit d'une acquisition	En général, comme des redevances mais comme des services si le versement n'a aucun lien avec une redevance ou des procédés de fabrication	Oui, mais rarement; normalement il s'agit de redevances	Non

2. Qualification en tant que pays de la source – II

	2.4.2 Y-a-t-il un impôt à la source sur les versements en capital ?	2.4.3 Y-a-t-il un impôt à la source sur les versements pour redevances ?	2.5 Au 2.4, est-ce parce qu'il s'agit de redevances ?	2.6 S'il s'agit de redevances. Votre définition des redevances correspond-elle à celle de l'article 12 du Modèle ?
Pays-Bas	Non	Non	Pas d'imposition des redevances	Sans objet : *cf.* 2.5
Australie	Non, sauf si revenus imposables à la source	Oui	Oui, qualifiés de redevances	Définition plus large des redevances dans la législation australienne
Grèce	Non	Oui	Oui, qualifiés de redevances	Comme dans le Modèle, mais avec additions
Irlande	Non	Non	Pas d'imposition à la source des redevances de droits d'auteur	Sans objet : *cf.* 2.5
Suède	Non	Oui	Oui, sur bénéfices d'exploitation	Pas de définition des redevances, considérées comme bénéfices d'exploitation
Suisse	Non	Non	Pas d'imposition à la source	Sans objet
États-Unis	Non, sauf si le bénéficiaire effectue des opérations commerciales aux États-Unis	Oui	Dépend de la source des revenus	Pas de définition des redevances dans la législation nationale
Allemagne	Non	Oui	Oui, à quelques exception près	Oui
Autriche	Oui	Oui	Oui	La définition n'est pas aussi large que dans l'article 12
Espagne	Oui	Oui	Non, pourrait être imposé à la source de toute façon	Semblable, mais pas de distinction fiscale entre redevances et biens et services
Japon	Oui	Oui	–	Définition plus large qu'à l'article 12
Royaume-Uni	Non	Oui	Oui	Imposition à la source uniquement sur certains types de redevances
Norvège	Comme en 2.4.1	Comme en 2.4.1	Pas de retenue à la source	Pas de définition des redevances

2. Qualification en tant que pays de la source – II *(suite)*

	2.4.2 Y-a-t-il un impôt à la source sur les versements en capital ?	2.4.3 Y-a-t-il un impôt à la source sur les versements pour redevances ?	2.5 Au 2.4, est-ce parce qu'il s'agit de redevances ?	2.6 S'il s'agit de redevances. Votre définition des redevances correspond-elle à celle de l'article 12 du Modèle ?
France	Oui	Oui	Non, peuvent être imposés à la source dans les deux cas	–
Luxembourg	Non	Oui	Oui	Oui
Italie	Oui, sauf les services du personnel	Oui	Non, peuvent être imposés à la source de toutes façons	Oui, même que article 12
Portugal	–	–	–	Retenue à la source lorsque le bénéficiaire ou le débiteur est un résident du Portugal
Belgique	Oui	Oui	Imposables dans tous les cas	Non, ils peuvent avoir différentes sources. Les gains en capital obtenus à la suite de la vente de droits etc... constituent en général les bénéfices commerciaux
Danemark	Non	Oui	Oui	La définition ne couvre pas un certain nombre de paiements pour utilisation
Canada	Oui	Oui	Oui, mais également impôt sur services	Semblable mais exception pour les reproductions
Nouvelle-Zélande	Non	Oui	Oui	Définition plus large que celle de l'article 12 du Modèle

3. Qualification fiscale en tant que pays de résidence

	3.1 Dans quelles circonstances les recettes sont-elles qualifiées de recettes en capital ?	3.2 Les recettes qui ne sont pas de nature capital sont-elles qualifiées de recettes pour biens et services ou de redevances ?	3.3 Si les recettes couvrent les services et le droit d'usage, une distinction est-elle nécessaire ?	3.4 Existe-t-il des dispositions conventionnelles limitant le crédit d'impôt pour les logiciels et pas pour les autres revenus ?	4 Les distinctions de 1.4 sont-elles valables pour les questions 2 et 3 ?
Pays-Bas	Lorsque les droits sont vendus ou cédés de manière durable	Biens et services si revenus d'exploitation, redevances si pour dessin ou modèle	Oui, ventilation au prorata	Non	Non
Australie	En capital, s'il ne s'agit pas de revenus commerciaux	Redevances ; biens si vendus avec le matériel	Non, les deux entrent dans la définition des redevances	Non	Pour les questions 2.2 et 3.2
Grèce	Aucune disposition spécifique	Redevances, mais pas de disposition spécifique	Non	–	Non
Irlande	Cessions pures et simples (sauf pour stocks)	Biens et services si activité commerciale, autrement redevances	Si différents éléments spécifiés, ventilation sur une base équitable	Non	Non
Suède	En capital pour cessions pures et simples (sauf stocks)	Aucune distinction du point de vue fiscal	Non, aucune distinction en ce qui concerne le régime fiscal	Non	Non
Suisse	Distinction inutile	Distinction inutile	Non, aucune distinction en ce qui concerne le régime fiscal	Non	–
États-Unis	En capital si pour usage exclusif et durable, sauf stocks	Redevances si services uniquement accessoires ; en fonction de la substance	Oui, sur la base de la valeur relative	Non	Non
Allemagne	En capital, si pour usage illimité ou si versement forfaitaire	En fonction du contrat	Oui, si montants importants, sur une base équitable	Non	Non
Autriche	Si immobilisations, cession traitée en conséquence	Recettes des ventes de logiciels standards (droit d'utilisation : redevances)	Oui, si montant important, divisé sur une base équitable	Un allégement peut être accordé si nécessaire	Éventuellement

3. Qualification fiscale en tant que pays de résidence *(suite)*

	3.1 Dans quelles circonstances les recettes sont-elles qualifiées de recettes en capital ?	3.2 Les recettes qui ne sont pas de nature capital sont-elles qualifiées de recettes pour biens et services ou de redevances ?	3.3 Si les recettes couvrent les services et le droit d'usage, une distinction est-elle nécessaire ?	3.4 Existe-t-il des dispositions conventionnelles limitant le crédit d'impôt pour les logiciels et pas pour les autres revenus ?	4 Les distinctions de 1.4 sont-elles valables pour les questions 2 et 3 ?
Espagne	En capital, sauf opérations commerciales portant sur logiciels	Distinction inutile	Non, puisque pas de distinction sur le plan fiscal	Non	Oui, les droits de douane relatifs à un logiciel groupé excluent l'impôt sur le revenu
Japon	Revenus commerciaux si regroupés. Si individuels, peuvent être différents	Aucune différence de régime	Non, puisque pas de distinction sur le plan fiscal	–	Non
Royaume-Uni	Capital si cessions pures et simples (et dans certains autres cas)	Distinction possible mais pas de différence sur le plan fiscal au regard de la législation nationale	Non, puisque pas de distinction sur le plan fiscal	Non	Oui, le logiciel groupé reçoit généralement le même statut que le matériel
Norvège	En capital si pour utilisation du logiciel	Pas de différence. Les deux catégories sont des revenus d'exploitation	Non	Non	Non
France	Oui, si cession de tous les droits	Qualification inutile à l'exception des ventes de biens	Non	Non	Le groupement affecte le traitement comptable
Luxembourg	Capital si cession pure et simple	Qualification inutile, sauf pour la vente de biens	Non	Non	Non
Italie	Pas de nature du capital	Pas de différence dans le traitement	Non, même régime que prix de vente	Non	Oui, si logiciel partie intégrante du matériel
Portugal	–	Pas de différence	Non	Non	–
Danemark	En capital sauf opération commerciale	Pas de différence	Non	Non	Non
Canada	Si cession pure et simple d'une immobilisation	Pas de différence	Non	Non	Non

3. Qualification fiscale en tant que pays de résidence *(suite)*

	3.1 Dans quelles circonstances les recettes sont-elles qualifiées de recettes en capital ?	3.2 Les recettes qui ne sont pas de nature capital sont-elles qualifiées de recettes pour biens et services ou de redevances ?	3.3 Si les recettes couvrent les services et le droit d'usage, une distinction est-elle nécessaire ?	3.4 Existe-t-il des dispositions conventionnelles limitant le crédit d'impôt pour les logiciels et pas pour les autres revenus ?	4 Les distinctions de 1.4 sont-elles valables pour les questions 2 et 3 ?
Nouvelle-Zélande	Le produit d'une cession pure et simple est considéré comme un capital à moins qu'il ne soit perçu à la suite d'opérations commerciales	Normalement comme des redevances à moins que les paiements soient pour des services indépendants	Oui, mais rarement	Non	En général non, les logiciels groupés sont soumis au même régime que les matériels
Belgique	Capital en cas de cession pure et simple	Pas de différence à moins qu'il ne soit perçu par un particulier et pas à la suite d'activités commerciales	Seulement si les recettes sont perçues par un particulier	Non	Oui une distinction est faite entre l'achat d'équipement et les autres types de paiements

4. Conventions de double imposition – I

	5.1 Les versements du 2.1 et les recettes du 3.1 relèvent-ils de l'article 12 du Modèle ?	5.2 Les paiements et recettes des 2.2.1 et 3.2.1 relèvent-ils de l'article 12 du Modèle et sinon de quel article ?	5.3 Pour les versements 2.3 et les recettes 3.3, appliquez vous l'article 12 en totalité ou en partie ?	5.4 Retenez-vous l'article 12 dans vos conventions fiscales ?
Pays-Bas	Non, articles 7 et 14 et possiblement 13	Oui, mais aussi 7 et 14	En partie	L'objectif est de suivre l'article 12 mais la moitié des conventions prévoient une retenue à la source
Australie	Oui, mais peut être 12, 13 ou 7	Oui, mais aussi 7 et 14	Normalement en totalité	Non, définition plus large de redevances et retenue à la source
Grèce	Oui	Oui	En totalité	À peu de choses près, mais la plupart des conventions prévoient retenue à la source
Irlande	Oui, mais si de nature du capital : 13, 7 ou 14	Oui, mais également 7 et 14	En partie	Oui, seulement 4 exceptions
Suède	Oui, mais aussi 7, 13 et 14	Même réponse que 5.1	À la partie redevances	Oui
Suisse	Non s'il y a acquisition ; dans ce cas 7 ou 14	Oui	En partie seulement	Oui, mais ne se retrouve que dans la moitié des conventions
États-Unis	Peut également être 7 ou 13	Non	En partie seulement	Généralement oui, mais certaines conventions prévoient une retenue à taux réduit
Allemagne	Seulement lorsque pour utilisation ; sinon 13, 7 ou 14	Oui pour utilisation mais aussi 13, 7 et 14	À la partie redevances	Généralement oui, mais la moitié des conventions prévoient une retenue à taux réduit
Autriche	Seulement lorsque pour utilisation ; sinon article 7	Oui	À la partie redevances	Avec une retenue à la source de 10 %
Espagne	Oui, mais aussi article 13, 7 ou 14	Oui	À l'élément redevances	Non, se réserve le droit de déduire un impôt à la source
Japon	Si pour utilisation : également 7, 13 et 14	Également 7, 13 et 14	À la partie redevances	Non, applique une retenue à la source
Royaume-Uni	Si pour utilisation également 7, 13 et 14	Oui	À la partie redevances	Oui, mais la moitié des traités prévoient retenue à la source

4. Conventions de double imposition – I *(suite)*

	5.1 Les versements du 2.1 et les recettes du 3.1 relèvent-ils de l'article 12 du Modèle ?	5.2 Les paiements et recettes des 2.2.1 et 3.2.1 relèvent-ils de l'article 12 du Modèle et sinon de quel article ?	5.3 Pour les versements 2.3 et les recettes 3.3, appliquez vous l'article 12 en totalité ou en partie ?	5.4 Retenez-vous l'article 12 dans vos conventions fiscales ?
Norvège	7, 13 ou 14 selon les circonstances	Également 7, 13 et 14	À la partie redevances	Oui
France	Également 7, 13 ou 14	Oui	En partie seulement	Retenue à la source souvent prévue, parfois seulement pour certaines catégories de redevances
Luxembourg	Articles 7, 13 ou 14	Biens et services : 7 ou 14	À la partie redevances	Certaines conventions prévoient une retenue à la source
Italie	Également 7, 13 ou 14	Oui	Oui, à l'exception des services du personnel	Oui
Portugal	–	–	–	–
Danemark	Également articles 7, 13 ou 14	Également articles 7, 13, 14	À la partie redevances	Dans toute la mesure du possible
Canada	Oui, mais éventuellement d'autres articles	Article 7	À la partie redevances	Oui, mais avec droits à une retenue à la source
Nouvelle-Zélande	Les articles 7, 13 ou 14 s'appliquent aussi	Oui	À la partie redevances	Non, définition plus large et retenue à la source
Belgique	Oui, mais aussi les articles 7, 13 ou 14	7 or 14	À la partie redevances	Oui, avec quelques exceptions

5. Conventions de double imposition – II

	5.5 Si les redevances sont imposées à la source, adoptez-vous la définition de l'article 12 ?	5.6 Le régime des logiciels relève-t-il d'un autre article ?	5.7 Lorsque l'autre État contractant taxe les revenus différemment de vous, accordez-vous un dégrèvement et comment ?	5.8 Le Modèle ou les Commentaires doivent-ils être révisés ?	5.9 Autres commentaires
Pays-Bas	Oui, mais avec quelques modifications	Non	Oui, si conforme à la convention	Non	Non
Australie	Non	Non	Oui, si source étrangère	–	Non
Grèce	Oui, avec quelques ajouts	Non	Oui	Comme pour le Royaume-Uni	Inclure un exposé dans les Commentaires
Irlande	Définition distincte	Non	Oui	Non, pas le 12, aucun problème si pas de retenue à la source	Non
Suède	Modifiée, conformément à « Tendances de la fiscalité internationale »	Non	Oui, par procédure amiable	Non	Inclure dans les Commentaires que les articles 7, 12, 13 ou 14 pourraient s'appliquer
Suisse	Oui, mais avec des ajouts	Non	Non, mais procédure amiable tentée	Amendement des Commentaires	Non
États-Unis	Modifiée	Pas encore, certaines dispositions sont à l'examen	–	Non, solution bilatérale	Non
Allemagne	Oui, une exception	Non	Oui	Compléter les Commentaires sur l'article 12	Non
Autriche	Oui, normalement	Non	Oui	Non	Non
Espagne	Oui, avec des ajouts	Non	–	Oui, développer les Commentaires	Non
Japon	Oui, avec des ajouts	Non	Oui	–	Non
Royaume-Uni	Oui, avec des ajouts	Non	En fonction des conventions	Non, à régler bilatéralement et développer les Commentaires	Non

5. Conventions de double imposition – II *(suite)*

	5.5 Si les redevances sont imposées à la source, adoptez-vous la définition de l'article 12 ?	5.6 Le régime des logiciels relève-t-il d'un autre article ?	5.7 Lorsque l'autre État contractant taxe les revenus différemment de vous, accordez-vous un dégrèvement et comment ?	5.8 Le Modèle ou les Commentaires doivent-ils être révisés ?	5.9 Autres commentaires
Norvège	Oui, avec modifications.	Non	Procédure amiable	Développer les Commentaires concernant application possible de 7, 12, 13 ou 14	Non
France	Oui, semblable	Oui dans la plupart des projets récents	Par la procédure amiable	Mentionner à l'article 12 et développer les Commentaires sur les contrats mixtes et quand faire un partage au pro-rata	–
Luxembourg	Oui, avec des ajouts	Non	Par la procédure amiable	Mentionner les logiciels à l'article 12 et développer les Commentaires pour les contrats mixtes	Non
Italie	Oui	Non	Oui	Mention des logiciels à l'article 12	Non
Portugal	–	–	–	–	Non
Danemark	Définition moins large	Non	Oui	Développer les Commentaires pour indiquer que les articles 7, 12, 13 ou 14 peuvent s'appliquer	Non
Canada	Oui	Non	Oui, conformément aux dispositions nationales	Non	Non
Nouvelle-Zélande	Oui, définition souvent plus large	Non	Oui	Il y a lieu de développer les Commentaires afin de les rendre plus clairs	Non
Belgique	Oui, avec des modifications mineures	Non	Accord amiable	Définir les types de paiements dans les Commentaires	Non

APPENDICE 3

MODIFICATIONS PROPOSÉES AUX COMMENTAIRES SUR LE MODÈLE DE CONVENTION FISCALE

1. Ajouter ce qui suit à la fin de l'avant-dernière phrase du paragraphe 34 des Commentaires sur l'article 7 :

> (*cf.* le paragraphe 13 des Commentaires sur l'article 12 qui traite des principes applicables aux fins de déterminer si, dans le cas particulier des logiciels, des versements doivent être classés soit comme revenu d'activité commerciale visé par les articles 7 ou 14 ou comme gains en capital relevant de l'article 13, soit comme redevances visées par l'article 12.)

R (10)

2. Ajouter les paragraphes 13 à 18 suivants immédiatement après le paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 12 :

> 13. La question de savoir si des versements concernant des logiciels doivent être classés comme des redevances soulève des difficultés mais constitue un sujet très important compte tenu du développement rapide de la technologie informatique au cours des dernières années et de l'ampleur des transferts technologiques internationaux dans ce domaine. Un logiciel est un programme ou une série de programmes contenant des instructions destinées à un ordinateur pour les fins soit du fonctionnement opérationnel de l'ordinateur lui-même (système d'exploitation) ou de l'accomplissement d'autres tâches (logiciel d'application). Il peut être transféré sous diverses formes, par exemple par écrit, sur une bande ou un disque magnétique ou sur un disque laser. Il peut être standardisé pour une large gamme d'applications ou personnalisé pour des utilisateurs individuels. Il peut être transféré comme partie intégrante du matériel informatique ou sous une forme indépendante pouvant être utilisée par des machines très diverses. Les droits portant sur un logiciel constituent une forme de propriété intellectuelle. Une étude des pratiques suivies par les pays membres de l'OCDE a révélé que tous ces pays sauf un protègent ces droits explicitement ou implicitement par le biais de leur législation en matière de droits d'auteur. Le transfert de droits se fait sous diverses formes allant d'une disposition de tous les droits à la vente d'un produit dont l'utilisation est sujette à un certain nombre de restrictions. La contrepartie du transfert peut aussi prendre différentes formes. Ces facteurs peuvent rendre difficile la distinction entre les versements concernant les logiciels qui constituent véritablement des redevances et d'autres types de versements.

14. Trois cas peuvent se présenter. Le premier est celui des versements effectués dans des conditions telles que la totalité des droits afférents aux logiciels n'est pas transférée. Lors d'un transfert partiel des droits, la contrepartie ne constituera des redevances que dans des situations plutôt circonscrites. Il en sera ainsi lorsque le transfert est effectué par l'auteur du logiciel (ou par une personne qui a acquis de cet auteur les droits de distribution et de reproduction du logiciel) qui cède une partie de ses droits à une tierce personne dans le but d'un développement ou d'une exploitation commerciale du logiciel lui-même, notamment pour sa distribution ou son développement. Cependant, même lorsqu'un versement au titre de logiciel peut véritablement être considéré comme une redevance, l'application des dispositions de l'article 12 concernant les droits d'auteur pose des difficultés étant bien entendu que l'application de ce paragraphe exige que le logiciel puisse être qualifié d'œuvre littéraire, artistique ou scientifique. Aucune de ces catégories n'est pleinement satisfaisante, mais l'assimilation à une œuvre scientifique paraît la plus réaliste. L'impossibilité pour un pays de rattacher les logiciels à l'une ou l'autre de ces catégories pourrait justifier l'adoption, dans le cadre de négociations bilatérales, d'une version modifiée du paragraphe 2 de l'article 12, version modifiée qui supprimerait toute indication quant à la nature des droits d'auteur concernés ou, alternativement, qui ferait expressément mention des logiciels.

15. Dans d'autres cas, l'acquisition du logiciel a généralement pour objet l'usage personnel ou commercial de l'acquéreur. La contrepartie doit alors être traitée comme un revenu d'activité commerciale en accord avec l'article 7 ou l'article 14. Il est sans importance que le logiciel soit protégé par un droit d'auteur ou que son utilisation par l'acheteur soit sujette à des restrictions.

16. Le second cas est celui où les versements sont effectués en contrepartie de l'aliénation de droits portant sur le logiciel. Il est certain que si le versement est la contrepartie du transfert de la pleine propriété, ce versement ne peut constituer une redevance et les dispositions de l'article 12 ne sauraient s'appliquer en l'espèce. Il peut cependant se présenter des difficultés lorsqu'il y a une aliénation importante quoique partielle des droits qui comprend :

— un droit exclusif d'utilisation pendant une certaine durée ou sur un territoire limité ;
— le versement d'une contrepartie additionnelle liée à l'utilisation du logiciel ;
— une contrepartie prenant la forme d'un versement forfaitaire d'une certaine importance.

17. Quoique chaque cas doive être réglé en fonction de ses particularités, il est vraisemblable que de tels versements constitueront en général un revenu d'activité commerciale visé par l'article 7 ou 14 ou relevant des gains en capital visés par l'article 13 plutôt qu'une redevance visée par l'article 12. Ceci découle du fait que lorsque la propriété des droits a été aliénée en tout ou en partie, la contrepartie ne peut viser l'utilisation de ces droits. La nature fondamentale de la transaction, qui est celle d'une aliénation, ne peut être modifiée par la forme de la contrepartie, par le paiement échelonné de celle-ci ou, selon la majorité des pays, par le fait que des versements soient liés à une éventualité.

R (10)

18. Le troisième cas est celui où les versements effectués au titre de logiciels le sont dans le cadre de contrats mixtes. Ces contrats comprennent par exemple les ventes de matériel avec des logiciels incorporés et les concessions de droits d'usage d'un logiciel assorties de prestations de service. Les méthodes mises en avant au paragraphe 12 ci-dessus aux fins de régler des problèmes similaires pouvant se poser en ce qui concerne les redevances relatives à des brevets et à des procédés de fabrication sont également applicables au cas des logiciels. Lorsque cela s'avère nécessaire, il faut donc décomposer le montant total du paiement qui doit être effectué en vertu du contrat sur la base des renseignements contenus dans le contrat ou selon une répartition raisonnable et appliquer le régime fiscal propre à chacune des composantes ainsi déterminées.

[Les paragraphes suivant sont renumérotés à partir du numéro 20]

3. Ajouter ce qui suit à la fin du paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 14 :

par exemple lorsqu'il s'agit de déterminer si un versement concernant un logiciel doit être classé comme un revenu d'activité commerciale visé par l'article 7 ou 14 ou comme redevances visées par l'article 12.

Cas triangulaires

(adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992)

Table des matières

I. Introduction . . . . . R(11)-2

II. Présentation du problème . . . . . R(11)-2

A. Importance pratique du cas triangulaire . . . . . R(11)-2
B. Problèmes fiscaux liés au cas triangulaire classique . . . . . R(11)-3
i) L'État R impose les bénéfices de l'établissement stable . . R(11)-3
ii) L'État R n'impose pas les bénéfices de l'établissement stable. . . . . R(11)-4

III. Discussion de solutions possibles . . . . . R(11)-6

A. La discussion selon le Modèle de Convention et ses Commentaires . . . . . R(11)-6
B. La pratique des États . . . . . R(11)-7
i) En général . . . . . R(11)-7
ii) Position concernant l'application de la convention P/S . . R(11)-9
C. Appréciation des solutions possibles . . . . . R(11)-9
i) Élimination des doubles impositions . . . . . R(11)-9
ii) Les problèmes d'évasion fiscale. . . . . R(11)-13

IV. Conclusion. . . . . R(11)-14

V. Recommandations . . . . . R(11)-14
Modifications proposées aux Commentaires. . . . . R(11)-14

Notes. . . . . R(11)-17

I. INTRODUCTION

1. Les conventions tendant à éviter les doubles impositions sont conclues sur une base bilatérale. Des problèmes particuliers peuvent donc se poser dans des situations impliquant plus de deux États. Ces problèmes sont parfois résolus par l'application des dispositions pertinentes des conventions. Ainsi, l'article 4 du Modèle de Convention contient des règles pour résoudre des conflits de résidence et permet donc de régler des cas où une personne est résidente de plusieurs États et reçoit des revenus d'États tiers.

2. En revanche, le Modèle de Convention n'apporte pas de solution globale et cohérente aux problèmes posés par les cas triangulaires classiques, c'est-à-dire les cas où des revenus passifs (dividendes, intérêts ou redevances) :

R (11)

— ont leur source dans un État S ;
— sont perçus par un établissement stable situé dans un État P ;
— cet établissement stable est dépendant d'une entreprise résidente d'un État R.

3. L'objet de la présente note est d'analyser les problèmes liés à ce cas triangulaire dans les trois États concernés, de montrer les pratiques actuelles des pays et de discuter des possibilités permettant de trouver des solutions à ces problèmes.

II. PRÉSENTATION DU PROBLÈME

A. Importance pratique du cas triangulaire

4. Le fait que beaucoup d'États ont déjà rencontré des problèmes liés à ce type de cas triangulaire montre que ceci est d'une certaine importance pratique. En vue de la coopération économique accrue entre les pays et notamment aussi de l'intégration au sein des Communautés Européennes, il faut s'attendre à ce que des cas triangulaires se présentent plus souvent dans le futur. Ce problème a, par exemple, de l'importance dans le secteur des banques ou des assurances. Les banques maintiennent souvent des succursales à l'étranger : les succursales peuvent recevoir des intérêts de pays tiers pour des crédits accordés à des résidents de ces pays. Quant aux succursales des sociétés d'assurances établies dans des pays autres que celui du siège, elles sont parfois obligées, selon la législation de ces pays, de disposer d'un capital de couverture de risques. Les revenus de ce capital, souvent sous forme d'actions ou obligations, peuvent provenir d'États tiers et sont dans ces circonstances clairement attribuables à la succursale.

5. On constate également que des entreprises industrielles ou commerciales ayant des établissements stables dans plusieurs pays rattachent à certaines de ces succursales des éléments de propriété

industrielle, par exemple, qui sont concédés à des résidents d'États tiers ; si le rattachement des actifs correspondants à l'établissement stable apparaît normal, les redevances sont attribuables à cet établissement stable.

B. Problèmes fiscaux liés au cas triangulaire classique

6. Ils se présentent de façon différente selon que l'État R impose (sous déduction d'un crédit d'impôt) ou exonère les bénéfices de l'établissement stable situé dans l'État P, bénéfices qui comprennent des revenus passifs provenant de l'État S.

i) L'État R impose les bénéfices de l'établissement stable

7. S'il n'existe aucune convention entre les trois États concernés, l'entreprise est assujettie sans aucune limitation à l'impôt dans l'État R. Les bénéfices de l'établissement stable, y compris les revenus provenant de l'État S, sont imposés dans l'État P. L'État S peut prélever son impôt à la source sur le revenu versé à l'établissement stable.

8. En ce qui concerne les questions de savoir si et comment la double imposition est évitée pour les bénéfices de l'établissement stable en général ou pour les revenus provenant de l'État tiers, seule la législation interne de chaque pays a de l'importance.

9. La situation est différente si des conventions fiscales ont été conclues entre les États concernés. Ces conventions ont pour but d'éviter la double imposition dans les relations entre les deux États. Elles ne sont applicables qu'aux résidents d'un État contractant qui reçoivent des revenus de l'autre État ou possèdent des biens situés dans cet autre État. En outre, des règles générales concernant des revenus provenant des pays tiers sont prévues.

10. Le cas triangulaire classique implique, cependant, trois États. Si chacun de ces trois États a conclu une convention selon le Modèle de l'OCDE avec les deux autres, la situation fiscale se présente comme suit, selon le texte et les Commentaires du Modèle de Convention :

Situation pour l'État S

11. Pour l'État S, il s'agit de dividendes, intérêts ou redevances payés à un résident de l'État R ; l'État S peut donc prélever l'impôt à la source prévu dans la convention R/S. Le fait que les paiements sont attribuables à un établissement stable dans l'État P ne signifie pas que la convention R/S ne soit pas applicable pour l'État S. N'est pas applicable par contre la convention P/S, étant donné que l'établissement stable n'est pas un résident de l'État P.

12. Les problèmes qui se posent dans ce contexte sont des problèmes de procédure et de contrôle : est-ce l'entreprise ou l'établissement stable qui doit

demander le dégrèvement de l'impôt à la source et par qui une telle demande doit-elle être attestée ?

Situation pour l'État R

13. Pour l'État R les deux conventions (R/S et R/P) sont en principe applicables. La convention R/S parce que les revenus proviennent de l'État S et vont à un résident de l'État R, et la convention R/P parce qu'il s'agit de bénéfices d'un établissement stable situé dans l'État P. L'État R impose, par hypothèse, les bénéfices de l'établissement stable, qui englobent les revenus provenant de l'État S, et il accorde un crédit d'impôt. En général, ce crédit d'impôt prend en considération les impôts payés dans l'État P. Mais l'État R est également dans l'obligation d'éviter la double imposition conformément à la convention R/S. Lorsqu'il ne s'agit pas de cas triangulaires, l'État R impute l'impôt résiduel de l'État S sur l'impôt auquel il soumet les revenus provenant de l'État S.

14. Dans les cas triangulaires, l'État R doit déjà accorder un crédit pour les impôts payés dans l'État P ; il se pose la question de savoir s'il devrait également prendre en considération les impôts payés dans l'État S et non imputés dans l'État P. Les problèmes de procédure et de contrôle mentionnés pour l'État S se posent également pour l'État R.

Situation pour l'État P

15. Selon la convention R/P, l'État P peut imposer les bénéfices qui sont imputables à un établissement stable au moyen duquel une entreprise de l'État R exerce une activité dans l'État P. Les dividendes et intérêts provenant de l'État S font partie de ce bénéfice et sont donc imposables dans l'État P. La question se pose, cependant, de savoir si l'État P doit tenir compte d'un droit d'imposition limité de l'État S. Étant donné que la convention P/S n'est pas applicable, il ne semble pas que l'État P ait des obligations découlant de cette convention, par exemple, d'accorder un crédit d'impôt pour l'impôt résiduel de l'État S. L'État P devrait-il, selon la convention R/P, accorder un tel crédit basé par exemple sur l'article sur la non-discrimination de cette convention ?

ii) L'État R n'impose pas les bénéfices de l'établissement stable

16. Cette situation n'est pas fréquente lorsque les États R et P ne sont pas liés par une convention fiscale. Elle l'est plus lorsque l'État R et l'État P ont conclu une convention. Le Modèle de Convention (texte et Commentaires) ne permet pas de résoudre de façon satisfaisante les problèmes de double imposition et d'évasion fiscale qui se posent dans cette situation.

Problème de double imposition

17. L'État R n'impose les revenus passifs qui ont leur source dans l'État S ni en tant que tels ni en tant qu'éléments intégrés aux bénéfices de l'établissement stable situé dans l'État P. Il lui est donc impossible d'accorder un crédit d'impôt en contrepartie :

— de l'impôt prélevé dans l'État S, si l'État P n'accorde pas de crédit à raison de cet impôt, ou
— de la différence éventuelle entre le montant de cet impôt et le montant du crédit appliqué dans l'État P.

18. Autrement dit, lorsque les revenus passifs sont imposés à la fois dans l'État S et dans l'État P — ce qui est normal si l'État S et l'État P ne sont pas des paradis fiscaux — la double imposition ne peut être éliminée que par l'État P.

19. Lorsque l'État R et l'État P ont conclu une convention conforme au Modèle de Convention, l'interprétation littérale[1] du paragraphe 4 de l'article 24 de cette convention conduirait à appliquer dans l'État P un crédit d'impôt égal à celui que cet État accorde à des résidents qui reçoivent des dividendes, intérêts ou redevances de l'État S. Le problème de la double imposition ne serait, dans certains cas, que partiellement résolu par cette solution puisque le crédit applicable dans l'État P (en vertu de la convention P/S) peut être inférieur à la retenue prélevée dans l'État S (en vertu du droit interne de l'État S ou de la convention R/S). Mais, dans cette situation, les Commentaires du paragraphe 4 de l'article 24 ne préconisent pas l'application d'un crédit d'impôt et aucune autre disposition du Modèle de Convention ne permet de régler le problème de double imposition.

Problème d'évasion fiscale

20. La plupart des délégations considèrent que les articles 10, 11 et 12 de la convention passée entre l'État S et l'État R (par hypothèse conforme au Modèle de Convention) justifient l'exonération ou l'imposition réduite des revenus passifs dans l'État S même lorsque ces revenus ne sont pas imposables dans l'État R (en vertu de sa législation interne ou de la convention R/P) et quel que soit le lieu d'implantation de l'établissement stable qui perçoit ces revenus.

21. Il est évident que cette interprétation ne peut qu'inciter les banques et autres entreprises de l'État R à localiser leurs avoirs générateurs de revenus passifs dans un établissement stable implanté dans un État ou territoire où elles bénéficient d'un régime fiscal avantageux. À cet égard, le Modèle de Convention provoque donc une anomalie au lieu de l'éviter.

22. Le problème est sommairement abordé au paragraphe 6 des Commentaires sur l'article 21, où il est préconisé :

— soit de compléter le paragraphe 2 de l'article 21 pour écarter l'application de ce paragraphe lorsque des avoirs générateurs de revenus passifs sont rattachés à un établissement stable essentiellement pour tirer avantage des dispositions du paragraphe 2 de l'article 21 de la convention R/P ;
— soit d'écarter dans l'État R l'application du paragraphe 2 de l'article 21 de la convention R/P lorsque cet État estime que le rattachement des avoirs en cause à l'établissement stable situé dans l'État P est artificiel.

R (11)

23. Mais la première solution est extrêmement difficile voire impossible à mettre en œuvre dans certains cas, notamment celui des banques qui font des opérations multiples dans de nombreux pays. La seconde ne concerne pas les États qui exonèrent, en vertu de leur droit interne, les bénéfices des établissements stables situés en dehors de ces États. Des solutions vraiment adaptées au problème d'évasion fiscale qui se pose dans la situation envisagée restent donc à définir.

III. DISCUSSION DE SOLUTIONS POSSIBLES

24. En premier lieu, il s'agit d'analyser les solutions prévues par le Modèle de Convention et ses Commentaires. Ensuite, la pratique des pays doit être étudiée afin de voir quelles solutions ont été trouvées. Enfin, il faut discuter des avantages et inconvénients des différentes possibilités.

A. La discussion selon le Modèle de Convention et ses Commentaires

25. Les Commentaires du Modèle de Convention mentionnent les problèmes posés par les cas triangulaires à propos de l'article 21 « Autres revenus » (paragraphes 5 et 6 des Commentaires), de l'article 23 « Méthodes d'élimination des doubles impositions » (paragraphe 10 des Commentaires) et de l'article 24 « Non-discrimination » (paragraphes 52 à 55 des Commentaires). Ces remarques ne se trouvent pas dans les Commentaires du Projet de Convention de 1963.

26. Lors de la révision du Projet de Convention de 1963, les problèmes des cas triangulaires avaient été étudiés, particulièrement en ce qui concerne les questions suivantes :

— Quelle est la portée de l'article sur la non-discrimination ?
— L'établissement stable dans l'État P a-t-il droit à un crédit d'impôt, voire à une exemption, pour les revenus provenant de l'État S ?
— Quel est le montant pour lequel ce crédit doit être accordé ?

— Quelles sont les exigences formelles pour accorder le dégrèvement ?
— Comment des abus peuvent-ils être évités ?

27. Les États Membres arrivèrent à l'époque à la conclusion que les problèmes posés par les cas triangulaires étaient trop complexes pour être réglés dans le texte même du Modèle de Convention ou dans ses Commentaires. Ils recommandèrent aux États de prévoir des solutions dans leurs conventions bilatérales ou de régler les problèmes par la voie de la procédure amiable.

B. *La pratique des États*

28. Puisque le Modèle de Convention ne prévoit pas de solutions pour le cas triangulaire, il est intéressant de voir de quelle manière les États règlent la question en pratique. Les résultats d'une enquête menée auprès des pays membres sont résumés ci-dessous.

i) *En général*

29. Une bonne partie des États ont déjà été confrontés à des problèmes de cas triangulaires. Certains d'entre eux (en principe ceux qui éliminent la double imposition de l'établissement stable par la méthode de l'imputation) ne semblent pas avoir été exposés à des difficultés sérieuses. D'autres font état de difficultés et sont de l'avis qu'une solution devrait être prévue dans le Modèle ou dans les Commentaires. S'agissant du problème posé par l'élimination de la double imposition, on peut distinguer les catégories suivantes d'États :

État P

30. La plupart des États qui, en tant qu'État P, appliquent la méthode de l'imputation selon leur droit interne pour leurs propres entreprises accordent, en général, l'imputation également aux établissements stables d'entreprises non résidentes. L'*Irlande* et le *Royaume-Uni* ne l'appliquent que dans des cas très limités (filiales de banques étrangères). L'obligation découlant du paragraphe 4 de l'article 24 du Modèle de Convention n'est pas reconnue par tous les pays qui accordent l'imputation selon leur droit interne.

31. Certains États signalent que l'interprétation littérale du paragraphe 4 de l'article 24 du Modèle de Convention oblige un État à donner une imputation même si son droit interne ne la prévoit pas pour les non-résidents, la convention primant le droit interne. D'autres États contestent qu'il existe une telle obligation.

32. Les premiers États se fondent notamment sur des arrêts de tribunaux qui jugent le paragraphe 4 de l'article 24 suffisamment clair pour être interprété littéralement. Sans doute, cette interprétation littérale est-elle en

contradiction avec les Commentaires (paragraphe 55) du paragraphe 4 de l'article 24. Mais comme ces Commentaires sont dépourvus de valeur légale ou juridictionnelle, il n'est pas possible de les opposer aux tribunaux qui estiment qu'ils ajoutent au texte de l'article 24, au lieu de se limiter à une simple interprétation.

33. Certains États considèrent que, sur la base d'un jugement de la Cour de justice des communautés européennes, le principe de la liberté d'établissement qui figure à l'article 52 du traité de Rome implique qu'une succursale soit imposée dans les mêmes conditions qu'une filiale. Ces États sont donc d'avis que cette jurisprudence conduit à accorder aux succursales les mêmes crédits d'impôt qu'aux filiales, lorsque les unes et les autres sont situées dans des États de la CEE et dépendent de sociétés qui ont leur siège dans la CEE.

34. Les pays qui ne font pas partie d'une des catégories précitées ne voient en général pas de possibilité d'accorder un crédit d'impôt à l'établissement stable, parce qu'ils sont d'avis que la convention P/S ne s'applique pas. Il en résulte donc une situation dans laquelle la double imposition n'est pas éliminée par l'État P.

État R

35. Les États qui en tant qu'État R appliquent la méthode de l'imputation sont en général prêts à accorder un crédit d'impôt pour les impôts prélevés dans l'État P (basé sur la convention R/P), mais également pour les impôts résiduels de l'État S (basé sur la convention R/S) qui n'ont pas été imputés par l'État P. Pour ces pays, le cas triangulaire ne pose donc pas de problème particulier concernant une double imposition éventuelle.

36. Les États qui pratiquent en tant qu'État R la méthode de l'exonération pour les bénéfices de l'établissement stable et accordent l'imputation pour les impôts résiduels grevant les dividendes, intérêts et redevances qui proviennent directement de l'État S ne voient pas de possibilité d'accorder un crédit d'impôt basé sur la convention R/S parce que les revenus de l'État S ne sont pas imposés dans l'État R. Pour la même raison l'État R n'a pas non plus la possibilité de prendre en compte un impôt résiduel qui n'a pas été imputé par l'État P. Dans ces cas, la double imposition subsiste si elle n'est pas éliminée par l'État P.

État S

37. En ce qui concerne la situation de l'État S presque tous les États sont d'avis que la convention R/S est applicable et que le dégrèvement doit être accordé conformément à cette convention. Si une attestation de résidence est

demandée pour le dégrèvement, la résidence doit en règle générale être attestée par l'État R où se trouve la direction effective de l'entreprise.

38. Mais certains États signalent que ces solutions ne sont pas appropriées lorsque l'État R exonère les bénéfices de l'établissement stable. Ils font notamment valoir :

— Que l'application systématique de la convention R/S conduirait tout naturellement les entreprises de l'État R — en particulier les banques — à rattacher les éléments générateurs de revenus passifs à des établissements stables situés dans les pays qui imposent peu ou pas ces revenus. Dans certains cas, les revenus passifs seraient ainsi exonérés à la fois dans l'État S, dans l'État P et dans l'État R.

— Que l'attestation de résidence a notamment pour objet de renseigner les services fiscaux de l'État R sur la nature, le montant et l'origine des revenus du contribuable qui demande cette attestation. Or ces renseignements sont dépourvus d'intérêts pour l'État R lorsqu'il exonère les bénéfices de l'établissement stable situé dans l'État P. Ils seraient en revanche intéressants pour l'État P (s'il ne s'agit pas d'un paradis fiscal), de sorte que cet État devrait à tout le moins être associé à la procédure d'attestation.

ii) Position concernant l'application de la convention P/S

39. Quelques États sont d'avis qu'il serait souhaitable que la convention P/S soit appliquée dans les cas triangulaires, soit par une modification du Modèle de Convention, soit par la voie de la procédure amiable. La majorité des États est strictement contre une telle solution, surtout parce que ces États craignent qu'elle puisse inciter les entreprises résidentes des États qui exonèrent les bénéfices des établissements stables situés en dehors de leur territoire à rattacher leurs avoirs générateurs de revenus passifs à des établissements stables implantés dans les États qui offrent le maximum d'avantages fiscaux.

C. Appréciation des solutions possibles

i) Élimination des doubles impositions

Problème de fond

40. On a vu que l'État R n'a pas la possibilité d'éliminer la double imposition lorsqu'il exonère les bénéfices de l'établissement stable situé dans l'État P. Lorsqu'il impose ces bénéfices, le crédit d'impôt qu'il peut imputer est en principe limité au montant de l'impôt auquel il soumet ces bénéfices. Si cet impôt n'excède pas celui qui est prélevé dans l'État P, l'État R n'a pas la possibilité d'imputer l'impôt (ou l'impôt résiduel) prélevé dans l'État S. Les possibilités d'éliminer les doubles impositions étant ainsi souvent

inexistantes ou limitées dans l'État R, la solution doit être cherchée dans l'État P.

41. Si l'État P accorde l'imputation selon son droit interne à ses propres entreprises, il devrait, selon certains, aussi accorder cet avantage aux établissements stables d'un résident de l'État R (voir en ce sens le paragraphe 51 des Commentaires sur l'article 24 du Modèle de Convention). Lorsque l'État P n'accorde pas l'imputation selon son droit interne, la question posée est celle de savoir s'il doit le faire en vertu de la convention P/S ou de la convention R/P.

Convention P/S

R (11)

42. Le Modèle de Convention ne concerne en principe que les résidents de l'un des deux États. Comme l'établissement stable situé dans l'État P est un résident de l'État R, la convention P/S ne pourrait être appliquée dans la situation envisagée qu'en visant expressément les cas triangulaires dans cette convention.

43. Avec cette solution, les établissements stables seraient assimilés dans l'État P à des résidents de cet État pour l'imposition de leurs revenus passifs provenant de l'État S. Ils pourraient donc eux-mêmes demander le dégrèvement dans l'État S ; l'État P devrait attester les demandes et accorder le même crédit qu'à ses propres entreprises.

44. Une telle solution, qui introduirait un élément nouveau dans les conventions, présenterait certains avantages mais aussi des dangers :

— Le problème de l'imputation serait réglé. Les établissements stables seraient traités à pied égal avec les entreprises de l'État P ; l'État P aurait la possibilité d'attester la résidence et de contrôler l'imposition des revenus provenant de l'État S.
— L'État S devrait accorder les avantages de la convention conclue avec l'État P à des établissements stables d'États tiers avec lesquels il n'a peut-être pas de convention. Mais la convention P/S fonctionnerait ainsi sur le principe de la réciprocité qui prévaut dans les conventions fiscales et la quasi-personnalité de l'établissement stable qui est reconnue pour l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux le serait également en matière de revenus passifs.
— Les entreprises d'un État R auraient, en l'absence de convention R/S, la possibilité de profiter de la convention P/S après avoir créé des établissements stables dans l'État P ou bien elles pourraient être incitées à maintenir des établissements stables dans l'État P pour pouvoir profiter d'un taux d'impôt à la source plus avantageux dans la convention P/S en comparaison avec celui de la convention R/S

Le risque de « *treaty-shopping* » se présente lorsque l'État R élimine la double imposition des bénéfices de l'établissement stable par la méthode de l'exonération.

45. Les États qui choisiraient d'appliquer la convention P/S dans leurs relations bilatérales pourraient, par exemple, ajouter une disposition en ce sens au paragraphe 4 de l'article 24. C'est ce qui a été fait dans un projet de nouvelle convention franco-italienne signée récemment. La disposition y est rédigée comme suit :

> Lorsqu'un établissement stable situé dans un État reçoit des dividendes, intérêts ou redevances provenant de l'autre État et correspondant à des biens ou droits effectivement rattachables à ses activités, ces revenus sont imposables dans l'État de la source conformément aux dispositions respectives des articles 10, 11 et 12. L'État où est situé l'établissement stable élimine la double imposition dans les conditions prévues à l'article ... [application d'un crédit d'impôt]. Cette disposition est applicable quel que soit le lieu du siège de l'entreprise dont dépend l'établissement stable.

46. Le Comité, dans sa grande majorité, s'est prononcé contre une telle solution qui s'écarterait trop des principes sur lesquels repose le Modèle de Convention et les pratiques actuelles.

Convention R/P

47. Si la convention R/P est appliquée, le problème de la double imposition ne peut être résolu que si l'État P est obligé d'accorder aux établissements stables de l'État R le même traitement qu'à ses propres entreprises. Ainsi qu'il a déjà été indiqué, certains États estiment qu'il suffit d'interpréter littéralement le paragraphe 4 de l'article 24 pour accorder un crédit d'impôt dans l'État P. Mais cette façon de voir n'est pas admise de façon unanime.

48. Pour qu'il soit clairement indiqué que les établissements stables jouissent dans l'État P des mêmes avantages que les entreprises de l'État P, ce traitement devrait donc être expressément convenu dans la convention R/P. On pourrait par exemple prévoir dans l'article sur la non-discrimination que les établissements stables des entreprises de l'État R auront droit à un crédit d'impôt comme les résidents de l'État P pour les revenus de pays tiers. Le montant du crédit serait cependant déterminé par le crédit auquel les entreprises de l'État P auraient droit, c'est-à-dire qu'il ne pourrait excéder le montant de l'impôt à la source prévu dans la convention P/S.

49. Les solutions seraient les suivantes lorsque les taux de l'impôt à la source varient entre les conventions R/S et P/S :

— Taux R/S inférieur au taux P/S :
L'État P ne devrait imputer que le taux R/S pour éviter d'accorder un crédit qui n'aurait pas pour contrepartie un impôt effectivement prélevé dans l'État S ;

— Taux R/S supérieur au taux P/S :

L'État P n'imputerait pas la totalité de l'impôt prélevé dans l'État S. Une double imposition partielle subsisterait donc, sauf dans les cas où elle serait éliminée par l'État R.

50. La solution consistant à imputer dans l'État P l'impôt (ou une partie de l'impôt) prélevé dans l'État S impliquerait notamment une modification des Commentaires (paragraphe 55) du paragraphe 4 de l'article 24 du Modèle de Convention. Mais, pour répondre aux besoins des États qui estiment le texte de ce paragraphe insuffisant pour justifier cette solution, il faudrait aussi compléter le texte du paragraphe 4 en y indiquant expressément la (ou les) solution(s) préconisée(s) pour l'élimination des doubles impositions dans les cas triangulaires.

R (11)

Problème de procédure

51. Ainsi qu'il est indiqué ci-dessus, l'élimination de la double imposition en application de la convention P/S impliquerait la délivrance d'une attestation par les services fiscaux de l'État P. L'attestation devrait être délivrée par les services fiscaux de l'État R en cas d'application de la convention R/P. Mais pour les raisons déjà exposées (voir paragraphe 38), il n'est pas satisfaisant de laisser l'État P à l'écart de cette procédure :

— d'une part, parce que l'État R peut être amené à délivrer une attestation qui ne présente aucun intérêt pour lui et qui peut, au contraire, favoriser l'évasion fiscale s'il n'a pas les moyens de s'assurer qu'il délivre cette attestation pour des revenus qui sont normalement imposés dans l'État P ;

— d'autre part, en raison de l'intérêt pour l'État P de viser une attestation qui l'informe de l'existence des revenus pour lesquels l'entreprise demande l'application de la convention R/S.

52. Lorsque l'élimination de la double imposition résulte des dispositions combinées des conventions R/P et R/S, les Commentaires du Modèle de Convention pourraient être complétés pour recommander d'associer l'État P à la procédure d'attestation et de prévoir dans cette attestation des renseignements suffisants pour répondre notamment aux besoins des États R et P.

ii) Les problèmes d'évasion fiscale

53. Le problème de la non-imposition ou de la quasi non-imposition des revenus provenant de l'État S et payés à un établissement stable dans un paradis fiscal semble être le plus difficile.

54. Les États qui décideraient d'introduire dans leurs conventions des dispositions visant à éliminer les doubles impositions par application de la convention P/S devraient bien sûr éviter cette solution lorsque l'État P n'impose pas dans des conditions normales les revenus passifs de sources extérieures perçus par les établissements stables situés dans l'État P.

55. Ceux qui suivent l'approche traditionnelle et qui appliquent la convention R/S peuvent être confrontés au problème de l'établissement stable situé dans un paradis fiscal. Les Commentaires du Modèle de Convention pourraient être complétés pour recommander, par exemple, à ces États :

— D'introduire dans la convention R/S une disposition selon laquelle les avantages de la convention ne sont accordés à des établissements stables dans les pays tiers que sous condition que les revenus en question soient imposés normalement auprès de l'établissement stable. Une telle disposition ne pourrait remédier qu'aux cas d'abus les plus évidents, c'est-à-dire des situations où les revenus provenant de l'État S ne sont pas imposés du tout ou profitent d'une imposition spéciale.
— De prévoir dans la convention R/S une disposition selon laquelle l'État S devrait accorder le dégrèvement seulement sous condition qu'il ait aussi avec l'État P une convention destinée à éliminer les doubles impositions (ou une convention d'assistance administrative) ; le dégrèvement pourrait être éventuellement limité au montant prévu dans cette convention.
— De se mettre d'accord sur une disposition générale qui permettrait à l'État S de ne pas accorder un dégrèvement et à l'État R de ne pas délivrer d'attestation de résidence dans les situations abusives.

56. Lorsqu'une entreprise de l'État R constitue ou transfère des fonds ou des activités à un établissement stable dans l'État P en vue de profiter d'un régime fiscal plus favorable dans cet État, l'État R peut contester que les revenus sont effectivement attribuables à l'établissement stable en se basant sur l'article 7 du Modèle de Convention. Il a alors la possibilité d'imposer les revenus provenant de l'État S et de refuser d'attester les demandes de dégrèvement de l'établissement stable.

57. Bien que ces actions soient très aléatoires lorsque l'entreprise prend certaines précautions pour dissimuler l'évasion fiscale, elles pourraient être également évoquées dans les Commentaires du Modèle de Convention.

IV. CONCLUSION

58. La plupart des États sont intéressés à trouver une solution aux problèmes qui peuvent se poser en relation avec le cas triangulaire classique. Une telle solution devrait viser en premier lieu à éliminer une certaine discrimination de l'établissement stable qui résulte de la non-imputation de l'impôt résiduel de l'État S dans certains cas. En second lieu, il serait souhaitable que les cas triangulaires classiques puissent être traités avec toute la cohérence et l'uniformité compatibles avec les régimes fiscaux en vigueur dans les États. L'expérience montre que le recours à la procédure amiable est peu praticable dans des situations où trois États sont impliqués.

59. La présente note propose des solutions qui devraient permettre d'éliminer la double imposition dans la plupart des cas et de limiter les risques d'évasion fiscale. Ces solutions devraient être présentées dans les Commentaires sur le Modèle de Convention.

R (11)

V. RECOMMANDATIONS

60. Étant donné que la grande majorité des pays membres préfèrent, sur la base du principe fondamental qu'une convention fiscale ne s'applique qu'aux résidents de l'un ou l'autre des deux États contractants, la solution envisagée aux paragraphes 47 à 50 et rejettent celle suggérée aux paragraphes 42 à 46, le Comité recommande que le texte des Commentaires sur le Modèle de Convention soit modifié de la façon suivante :

Modifications proposées aux Commentaires[2]

1. Le paragraphe 19 des Commentaires sur l'article 10 est remplacé par ce qui suit :

> 19. Le paragraphe ne règle pas les questions de procédure. Chaque État doit pouvoir adopter la procédure prévue dans sa propre législation. Il peut soit limiter d'emblée l'imposition au taux figurant dans l'article, soit imposer à plein et accorder un remboursement. *Des questions particulières se posent en relation avec les cas triangulaires (cf. paragraphe 55 des Commentaires sur l'article 24)*.

2. Le paragraphe 9 des Commentaires sur l'article 11 est remplacé par ce qui suit :

> 9. Le paragraphe ne se prononce pas sur le mode d'imposition dans l'État de la source. Il laisse donc à cet État la faculté d'appliquer sa législation interne et notamment de prélever l'impôt soit par voie de retenue à la source, soit par voie de rôle. *Les questions de procédure ne sont pas réglées dans le présent article. Chaque État doit pouvoir appliquer la procédure prévue par son droit interne. Des questions particulières se posent en*

relation avec les cas triangulaires (cf. paragraphe 55 des Commentaires sur l'article 24).

3. Le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 12 est remplacé par ce qui suit :

5. L'article ne traite que des redevances provenant d'un État contractant et versées à un résident de l'autre État contractant. Ses dispositions ne s'appliquent donc pas aux redevances provenant d'un État tiers, ni aux redevances provenant d'un État contractant, qui sont imputables à un établissement stable qu'une entreprise dudit État a dans l'autre État contractant (pour un examen de ces cas, *cf.* les paragraphes 4 à 6 des Commentaires sur l'article 21). *Les questions de procédure ne sont pas réglées dans le présent article. Chaque État doit pouvoir appliquer la procédure prévue par son droit interne. Des questions particulières se posent en relation avec les cas triangulaires (cf. paragraphe 55 des Commentaires sur l'article 24).*

R (11)

4. La quatrième phrase ainsi que les phrases suivantes du paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 23 sont supprimées.

5. Les paragraphes 52 à 55 des Commentaires sur l'article 24 sont remplacés par les paragraphes 52 à 56 suivant :

52. *Si dans un État contractant (A) où est situé un établissement stable d'une entreprise de l'autre État contractant (B), l'imputation d'impôts prélevés dans un État tiers (C) ne peut être faite qu'en vertu d'une convention, le problème relève de la question plus générale de l'extension aux établissements stables des conventions conclues avec des États tiers. Cette question est examinée ci-dessous, le cas des dividendes, des intérêts et des redevances étant plus particulièrement traité au paragraphe 53.*

F. Extension aux établissements stables des conventions de double imposition conclues avec les États tiers

53. *Lorsque l'établissement stable dans un État contractant d'une entreprise qui est un résident de l'autre État contractant reçoit des dividendes, des intérêts ou des redevances provenant d'un État tiers, la question se pose alors de savoir si et dans quelle mesure l'État contractant dans lequel est situé l'établissement stable doit imputer l'impôt non récupérable de l'État tiers.*

54. *Il y a consensus sur le fait qu'il y a une double imposition dans ces situations et qu'une méthode d'allégement doit être trouvée. La majorité des pays membres sont en mesure d'octroyer l'imputation dans de tels cas soit sur la base de leur droit interne, soit en vertu du paragraphe 4. Les États qui ne peuvent ainsi octroyer l'imputation ou qui désirent clarifier la situation peuvent souhaiter compléter cette disposition dans leur convention avec l'État contractant dont l'entreprise est un résident par une formulation qui permette à l'État de l'établissement stable l'imputation de l'impôt de l'État de la source pour un montant qui n'excède pas celui que les entreprises qui sont résidents de l'État*

contractant dans lequel l'établissement stable est situé peuvent imputer sur la base de la convention de cet État avec l'État tiers. Dans la mesure où l'impôt non récupérable selon la convention entre l'État tiers et l'État de résidence de l'entreprise qui a un établissement stable dans l'autre État contractant est plus bas que selon la convention entre l'État tiers et l'État contractant de l'établissement stable, seul doit être imputé l'impôt le plus bas perçu dans l'État tiers. Ce résultat pourra être atteint en ajoutant la phrase suivante après la première phrase du paragraphe 4 :

Lorsqu'un établissement stable dans un État contractant d'une entreprise de l'autre État contractant reçoit des dividendes, intérêts ou redevances provenant d'un État tiers et que le droit ou le bien générateur des dividendes, intérêts ou redevances se rattache effectivement à cet établissement stable, le premier État accorde un crédit d'impôt à raison de l'impôt payé dans l'État tiers sur les dividendes, intérêts ou redevances, selon le cas, mais le montant de ce crédit ne peut excéder le montant obtenu par l'application du taux approprié prévu dans la convention concernant les impôts sur le revenu et sur la fortune entre l'État dont l'entreprise est un résident et l'État tiers.

R (11)

55. *Lorsque l'établissement stable situé dans un État contractant d'une entreprise qui est un résident d'un autre État contractant (l'État de résidence) reçoit des dividendes, intérêts ou redevances d'un État tiers (l'État de source) et que, en vertu de la procédure adoptée par l'État de résidence et l'État de source, un certificat d'attestation de domicile est requis par l'État de source afin d'octroyer le taux d'impôt de retenue à la source prévu dans la convention en vigueur entre l'État de source et l'État de résidence, ce certificat doit être délivré par ce dernier État. Quoique ce certificat puisse être utile lorsque l'État de résidence pratique la méthode d'imputation, il ne semble d'aucune utilité lorsque cet État pratique la méthode d'exemption puisque le revenu en provenance de l'État de source n'est alors pas imposé dans l'État de résidence. Mais, dans un tel cas, l'État où est situé l'établissement stable pourrait tirer avantage d'une participation à ce processus de certification dans la mesure où il pourrait alors obtenir des informations utiles aux fins d'un contrôle fiscal. Une autre question qui se pose en relation avec les cas triangulaires est celle des abus. Dans les cas où l'État contractant dont l'entreprise est un résident exonère les bénéfices de l'établissement stable situé dans l'autre État contractant, le danger existe que de telles entreprises transfèrent des actifs tels que des actions, des obligations ou des brevets à des établissements stables dans des États qui prévoient un traitement fiscal particulièrement favorable. Par là, il peut arriver dans certaines circonstances que les revenus qui en proviennent ne soient imposés par aucun des trois États en cause. Pour contrer ces montages qui peuvent être considérés comme abusifs, on peut introduire dans la convention entre l'État dont une entreprise est un résident et l'État tiers (État de la source) une disposition prévoyant que l'entreprise ne peut réclamer les avantages de la convention que*

lorsque les revenus qui sont obtenus par l'établissement stable situé dans l'autre État sont imposés normalement dans l'État de l'établissement stable.

56. *Il existe, outre le classique cas triangulaire ici traité, d'autres relations triangulaires. Il faut notamment mentionner le cas dans lequel l'État de l'entreprise est également simultanément l'État duquel proviennent les revenus attribuables à l'établissement stable dans l'autre État (cf. également le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 21). Les États peuvent régler les questions qui y sont liées dans des négociations bilatérales.*

6. Les paragraphes 56 et suivants des Commentaires sur l'article 24 sont renumérotés à partir de 57.

Notes

1. Certains pays membres (*Irlande*, *Suisse* et *Royaume-Uni*, par exemple) ne sont pas d'accord avec cette interprétation.
2. Les parties en italique indiquent des ajouts proposés.

Régime fiscal des cotisations des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger

(adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992)

Table des matières

I. Introduction . . . . . R(12)-2

II. Généralités. . . . . R(12)-2

III. Conventions existantes . . . . . R(12)-4

IV. Objectif d'une disposition à inclure dans les Commentaires . . . . R(12)-4

V. Forme d'une disposition à inclure dans les Commentaires. . . . . R(12)-4

VI. Conditions d'une disposition à inclure dans les Commentaires. . R(12)-6
- Caractéristiques du salarié . . . . . R(12)-6
  - Critère de la résidence . . . . . R(12)-6
  - Critère de la nationalité/citoyenneté. . . . . R(12)-7
  - Limitation de la durée . . . . . R(12)-8
- Caractéristiques des cotisations . . . . . R(12)-9
  - Régime reconnu dans le pays d'origine . . . . . R(12)-9
  - Régimes correspondants . . . . . R(12)-9
  - Adhésion existante. . . . . R(12)-10
- Caractéristiques de l'exonération . . . . . R(12)-11

VII. Autres considérations . . . . . R(12)-11

VIII. Disposition suggérée . . . . . R(12)-12

IX. Conclusion. . . . . R(12)-13

ANNEXE A. Dispositions de conventions bilatérales . . . . . R(12)-14

ANNEXE B. Résumé des six dispositions permettant une exonération fiscale . . . . . R(12)-17

ANNEXE C. Ajout suggéré aux Commentaires sur l'article 18 concernant le régime fiscal des cotisations à des régimes établis à l'étranger . . . . . R(12)-18

I. INTRODUCTION

1. À sa session des 24-25 janvier 1989, le Comité des affaires fiscales a accepté une demande émanant du Groupe de Travail n° 6 qui souhaitait que le Groupe de Travail n° 1 rédige une disposition à insérer dans le Modèle de Convention traitant du régime fiscal des cotisations aux régimes de retraite versées par les personnels d'entreprises multinationales en fonction à l'étranger.

2. La présente note étudie la forme que cette disposition pourrait revêtir et propose un projet à examiner.

II. GÉNÉRALITÉS

R (12)

3. Tous les personnels d'entreprises multinationales (et plus particulièrement ceux qui occupent des emplois de cadres supérieurs) sont appelés de temps en temps à travailler hors de leur pays d'origine. Pendant leur séjour à l'étranger, ils peuvent continuer d'être employés par l'entreprise pour laquelle ils travaillaient dans leur pays d'origine ou ils peuvent être employés par une entreprise associée implantée dans le pays d'accueil.

4. Les salariés qui étaient affiliés à un régime de retraite dans leur pays d'origine souhaitent souvent continuer de cotiser à ce régime durant leur séjour à l'étranger. Cela tient au fait que le passage d'un régime à un autre peut entraîner une perte de droits et d'avantages et au fait que l'affiliation à divers systèmes de retraite dans différents pays peut poser bon nombre de problèmes d'ordre pratique (notamment l'exposition aux pertes de change).

5. Avant leur prise de fonctions à l'étranger, les salariés ont généralement droit à une exonération d'impôt au titre des cotisations de retraite versées dans le pays d'origine. Lorsqu'ils sont envoyés à l'étranger, ils peuvent dans certains cas conserver leur droit à l'exonération ; par exemple, lorsqu'une personne demeure résidante et intégralement imposable dans le pays d'origine, elle conserve généralement son droit à l'exonération d'impôt dans ce pays. Cependant, il arrive souvent que les cotisations versées dans le pays d'origine par une personne en fonction à l'étranger ne donnent pas droit à une exonération, ni aux termes de la législation nationale du pays d'origine ni aux termes de celle du pays d'accueil. Dans ce cas, il peut devenir coûteux, sinon impossible, de rester membre d'un régime de retraite dans le pays d'origine durant une affectation à l'étranger.

6. Le Modèle de Convention n'est d'aucun secours. Il définit le régime fiscal applicable aux pensions, mais il ne dit rien de la manière dont doivent être traitées les cotisations versées aux régimes de retraite. Dans ces conditions, le Comité des affaires fiscales a décidé de rédiger une disposition traitant des cotisations de retraite des salariés en fonction à l'étranger.

7. Cependant, un certain nombre de délégués ont estimé qu'il existait d'autres moyens plus adéquats de régler le problème que d'adopter une nouvelle disposition conventionnelle. La *Norvège* et le *Japon* étaient d'avis, respectivement, que la modification du régime de retraite dans le but d'obtenir l'exonération dans le pays hôte ou une modification des conditions d'emploi destinée à compenser ce désavantage constituaient des solutions plus simples et plus rapides. Par ailleurs, le droit interne de certains pays peut restreindre l'application d'une disposition à caractère large ; à titre d'exemple, en *Belgique* où seules les cotisations à des régimes de retraite gérés par des sociétés établies dans ce pays sont exonérées, ou en *Irlande* où seules sont exonérées les cotisations effectuées par des résidents irlandais.

8. Compte tenu de ces difficultés, le Comité a conclu qu'il ne pourrait y avoir un accord sur une nouvelle disposition et le Commentaire s'y rapportant à ajouter au Modèle de Convention. La majorité des délégués a préféré la rédaction d'une disposition suggérée, ainsi que de paragraphes explicatifs, devant être ajoutés aux Commentaires portant sur un des articles du Modèle de Convention. Les pays membres seraient alors en mesure d'ajouter cette disposition dans leurs conventions bilatérales si tel était leur désir et s'ils avaient la capacité de ce faire. Ces paragraphes portant sur les cotisations à un régime de retraite auraient pu être ajoutés aux Commentaires actuels portant sur différents articles, tels les articles 7, 15 ou 18. Il a cependant été décidé que les Commentaires portant sur l'article 18 étaient l'endroit le plus approprié, cet article traitant également des questions portant sur les pensions au titre d'emplois antérieurs.

9. Lors de la rédaction du modèle de disposition, le Comité a décidé que les cotisations de sécurité sociale ne devaient pas être prises en considération. Le Comité a estimé que le droit ou l'obligation de s'affilier à un régime de sécurité sociale relève plutôt de la législation sociale que du droit fiscal. La présente note ne traite donc pas des cotisations à ces systèmes, mais on peut noter que plusieurs pays membres ont conclu des conventions bilatérales en matière de sécurité sociale.

10. Le Comité a également conclu que la déduction pour l'employeur des cotisations aux régimes de retraite pour les employés en poste à l'étranger ne constituait pas un problème pratique. Le Comité a aussi noté que la question du traitement fiscal par le pays d'accueil de l'accumulation du revenu dans les régimes de retraite du pays d'origine pouvait poser quelques difficultés. Le Comité a toutefois décidé que, pour l'instant du moins, les efforts porteraient essentiellement sur la rédaction d'une disposition concernant uniquement les cotisations des salariés.

11. La majorité des délégués étaient d'avis d'étendre la portée de la disposition suggérée de façon à couvrir l'exonération des cotisations

effectuées par des personnes physiques exerçant des activités à caractère indépendant à l'étranger. Ceci a semblé outrepasser l'objectif initial ; il a toutefois été convenu que les Commentaires devraient prévoir que, dans le cadre de négociations bilatérales, la portée de la disposition suggérée pourrait être élargie de façon à couvrir ces cotisations.

III. CONVENTIONS EXISTANTES

12. Bien qu'il n'existe pas dans le Modèle de Convention de disposition traitant des cotisations de retraite, sept pays membres (le *Canada*, le *Danemark*, les *États-Unis*, la *France*, les *Pays-Bas*, le *Royaume-Uni* et la *Suisse*) ont négocié des conventions bilatérales qui contiennent des dispositions de ce type. Dans tous les cas (au nombre de six), ces dispositions prévoient que le pays d'accueil accorde, dans certaines conditions, un allègement fiscal au titre des cotisations versées par un salarié à un régime de retraite dans son pays d'origine. Certaines d'entre elles vont plus loin et traitent aussi des cotisations versées par des personnes physiques exerçant une profession indépendante et de l'imposition des cotisations patronales en tant qu'avantages en nature consentis aux salariés.

13. On trouvera à l'annexe A l'énoncé de ces dispositions et, à l'annexe B, un résumé de celles-ci (établi suivant les rubriques utilisées à la Section VI de la présente note).

IV. OBJECTIF D'UNE DISPOSITION À INCLURE DANS LES COMMENTAIRES

14. La disposition suggérée doit permettre de faire en sorte que, dans la mesure du possible, le traitement fiscal des cotisations qu'un salarié en poste à l'étranger verse à un régime de retraite dans son pays d'origine ne décourage ni n'encourage l'acceptation d'un poste à l'étranger au sens de l'article 15 du Modèle de Convention. La disposition doit, par conséquent, chercher d'abord à déterminer l'équivalence générale des systèmes de retraite dans les deux pays, puis à établir des limites à la déductibilité des cotisations versées par les salariés qui pourraient s'appuyer sur les limites fixées par les lois des deux pays.

V. FORME D'UNE DISPOSITION À INCLURE DANS LES COMMENTAIRES

15. En principe, la disposition suggérée pourrait prendre deux formes principales. Elle pourrait prévoir que les cotisations versées à un régime de

retraite du pays d'origine ouvrent droit à une exonération d'impôt accordée par :

— le pays d'origine, ou
— le pays d'accueil.

16. Sur le plan économique, on peut faire valoir que c'est le pays d'accueil qui doit accorder cet avantage du fait que c'est là que s'exercent les activités économiques qui donnent lieu au versement des cotisations. *A contrario*, on peut considérer que c'est le pays d'origine qui doit accorder l'exonération d'impôt parce que c'est là qu'est établi le régime de retraite et que se situera la source de la pension future.

17. Du point de vue pratique, lorsque (comme c'est généralement le cas) des pays accordent une exonération d'impôt par un système de déduction dans le calcul du revenu imposable, il n'est peut-être pas judicieux de se tourner vers le pays d'origine étant donné que le salarié peut, dans ce pays, ne pas avoir de revenu imposable dont on puisse déduire les cotisations. Cela peut arriver si la durée de l'expatriation est telle que le salarié a cessé d'être résident de son pays d'origine ou si, tout en restant résident de son pays d'origine, le salarié n'y est pas imposable parce que ce pays applique une méthode d'exemption.

18. Les considérations pratiques se compliquent davantage lorsqu'un salarié demeure résident de son pays d'origine et que ce pays applique une méthode d'imputation. Si l'exonération était accordée dans le pays d'origine et non dans le pays d'accueil, il pourrait y avoir un excédent d'impôt étranger qui ne puisse pas être compensé dans le pays d'origine. Cette situation surviendrait si l'assiette de l'impôt était plus étendue dans le pays d'accueil que dans le pays d'origine, ce qui signifierait que (selon les taux d'imposition en vigueur dans les deux pays) l'impôt à payer dans le pays d'accueil pourrait être plus lourd que dans le pays d'origine.

19. Cependant, si l'exonération n'était accordée que dans le pays d'accueil, l'avantage qu'elle représente serait annulé par le fait que le pays d'origine imposerait l'intégralité de la rémunération (y compris la fraction exonérée dans le pays d'accueil). En général, toutefois, cela ne poserait pas de problème dans la pratique du fait que les pays appliquant la méthode d'imputation exonèrent souvent, en vertu de leur législation interne, les gains étrangers des résidents, et lorsque ce n'est pas le cas, les cotisations au régime de retraite sont normalement déductibles dans le pays d'origine en vertu de sa législation interne.

20. Sur la base de considérations pratiques, il semblerait donc souhaitable de formuler une disposition prévoyant l'octroi d'une exonération d'impôt par le pays d'accueil. Telle est la position adoptée dans les six dispositions négociées jusqu'à présent.

VI. CONDITIONS D'UNE DISPOSITION À INCLURE DANS LES COMMENTAIRES

21. S'il est convenu que la disposition suggérée doit prévoir l'exonération d'impôt dans le pays d'accueil pour les cotisations versées par un salarié à un régime de retraite du pays d'origine, il faudrait réfléchir aux conditions précises à énoncer dans la disposition pour l'octroi de l'exonération.

22. Les conditions qui pourraient être fixées se classent en trois catégories. Elles ont trait aux caractéristiques :

a) du salarié ;

b) des cotisations ; et

c) de l'exonération.

R (12)

Caractéristiques du salarié

Critère de la résidence

23. Il y a deux aspects à prendre en considération :

— le premier concerne la résidence du salarié avant son affectation dans le pays d'accueil ; et

— le second concerne sa résidence pendant sa période d'expatriation.

24. Premièrement, il faut prendre en considération la résidence du salarié avant l'exercice de ses fonctions dans le pays d'accueil. Afin de limiter la disposition aux personnels en détachement, il faut s'assurer que le salarié n'était pas un résident du pays d'accueil avant d'y travailler. Cette disposition couvrirait les salariés détachés d'un pays tiers.

25. Comme il est assez courant que des salariés soient détachés successivement dans plusieurs pays différents, les pays membres estimeront peut-être qu'il convient de limiter la disposition suggérée uniquement aux salariés qui n'étaient pas résidents du pays d'accueil avant d'y exercer un emploi au sens de l'article 15 du Modèle de Convention. Sur les six dispositions existantes, cinq couvrent les salariés originaires d'un pays tiers aussi bien que ceux qui viennent du pays co-signataire de la convention (la sixième ne prévoit pas de restriction en ce qui concerne la résidence antérieure).

26. Deuxièmement, il faut examiner la question de la résidence du salarié pendant son séjour dans le pays d'accueil. La question qui se pose dans ce cas est celle de savoir si la disposition doit couvrir tous les salariés travaillant à l'étranger dans le pays d'accueil ou seulement ceux qui deviennent résidents de ce pays. Sur les six dispositions existantes, deux seulement s'appliquent aux salariés auxquels leur présence temporaire ne confère pas le statut de résidents.

27. Dans bien des cas, les salariés travaillant à l'étranger et qui demeurent résidents de leur pays d'origine conservent leur droit à l'exonération fiscale dans ce pays. Cependant, cela n'est pas vrai dans tous les cas. Par exemple, lorsque le pays d'origine applique la méthode d'exemption, un résident peut ne pas avoir droit à l'exonération dans ce pays s'il est imposable dans le pays d'accueil sur les gains provenant de son travail dans ce dernier pays. Il semble donc nécessaire que la disposition s'applique aux non-résidents travaillant dans le pays d'accueil aussi bien qu'aux résidents. Cependant, le droit interne de certains pays membres ne permettant pas l'exonération des cotisations versées par des non-résidents, ces pays chercheront présumément à limiter l'application de la disposition suggérée aux personnes qui deviennent résidents du pays d'accueil.

28. Par ailleurs, lorsque le salarié a droit à une exonération dans son pays d'origine, il peut se poser des problèmes de crédit d'impôt étranger si le pays d'origine applique la méthode d'imputation et que le pays d'accueil n'accorde pas d'exonération (voir paragraphe 18 ci-dessus).

29. Certains pays membres imposent les non-résidents à un taux spécial réduit et il est donc possible qu'ils ne souhaitent pas leur accorder d'allégement d'impôt. La disposition suggérée, telle qu'elle est rédigée, s'applique aux non-résidents, mais les Commentaires pourraient préciser que les pays appliquant un régime spécial aux non-résidents, ou dont le droit interne impose des limites en ce sens, peuvent préférer convenir, dans le cadre de négociations bilatérales, de dispositions limitées aux résidents.

Critère de la nationalité/citoyenneté

30. Une autre question à examiner serait celle de savoir si la disposition doit être limitée aux salariés qui n'ont pas la nationalité du pays d'accueil. Trois des six dispositions existantes comportent cette restriction.

31. Si une personne physique possède la nationalité du pays dans lequel elle travaille, on peut se demander si ce pays est un pays d'accueil et non son pays d'origine. Dans ces conditions, le fait d'inclure les ressortissants du pays d'accueil dans le champ de la disposition pourrait permettre aux salariés qui ne sont pas véritablement en détachement de contourner la réglementation nationale du pays d'accueil en matière d'exonération des cotisations de retraite.

32. Supposons par exemple que la réglementation concernant le montant maximum des cotisations et des prestations des régimes de retraite soit plus stricte dans le pays d'accueil que dans le pays d'origine. Afin de contourner la réglementation du pays d'accueil, une entreprise établie dans ce pays pourrait créer une entreprise dans le pays d'origine. L'entreprise du pays d'accueil pourrait alors transférer ses salariés dans l'entreprise du pays d'origine,

laquelle les détacherait à son tour dans l'entreprise du pays d'accueil. De cette manière, les salariés pourraient s'affilier à un régime de retraite dans le pays d'origine et bénéficier de la plus grande souplesse qu'il offre par rapport aux régimes du pays d'accueil, tout en ayant droit à une exonération fiscale dans le pays d'accueil.

33. À supposer que le modèle de disposition soit limité aux salariés qui n'étaient pas résidents du pays d'accueil avant d'y exercer un emploi (comme il est proposé dans le projet de disposition suggérée joint à la présente note), on pourrait faire valoir que cela limiterait la possibilité de procéder à des arrangements artificiels du type de celui qui est décrit ci-dessus. Il resterait cependant possible que des personnes physiques renoncent au statut de résident du pays d'accueil pendant une courte période seulement, afin de se voir appliquer la disposition.

R (12)

34. La condition examinée aux paragraphes 43 à 46 ci-dessous — selon laquelle, pour que les cotisations à un régime de retraite du pays d'origine ouvrent droit à une exonération dans le pays d'accueil, il faut que le régime en question corresponde à ceux qui sont reconnus aux fins d'imposition dans le pays d'accueil — réduirait les risques d'abus. Cependant, l'idée que recouvre le terme « correspondre » est que le régime de retraite doit être à peu près similaire, mais non identique, à ceux du pays d'accueil.

35. Toute limitation de la durée pendant laquelle un salarié peut prétendre à une exonération d'impôt dans le pays d'accueil réduirait aussi les possibilités d'abus. Cette possibilité est examinée aux paragraphes 38 et 39 ci-dessous.

36. L'argument qui joue contre l'application d'un critère de nationalité est que cela peut entraver la libre circulation des salariés qui sont véritablement détachés. Souvent, la personne la plus qualifiée au siège d'un groupe multinational pour être détachée dans un autre pays est une personne originaire de ce pays, du fait qu'elle possède les connaissances de base et les qualifications linguistiques nécessaires. Ce serait une erreur d'interdire l'exonération pour cette personne sous prétexte que son pays d'origine est en fait celui dans lequel elle est détachée, surtout si elle a quitté ce pays quelques années auparavant.

37. Le Comité, à l'exception d'un délégué, ne s'est pas montré en faveur de l'insertion d'un critère de nationalité. La disposition suggérée telle qu'elle est rédigée ne comporte pas de critère de nationalité mais il est convenu que les pays pourront, à la suite de négociations bilatérales, compléter la disposition en y insérant un tel critère.

Limitation de la durée

38. On peut faire valoir que la disposition doit cesser de s'appliquer si le salarié continue de travailler dans le pays d'accueil pendant une période

supérieure à une durée déterminée. Cette limitation se justifierait par le fait qu'à un certain moment, un salarié a travaillé si longtemps dans le pays d'accueil que ce dernier devient en fait son pays d'origine. En fait, l'*Irlande* restreint déjà la déduction applicable aux cotisations à des régimes de retraite salariés/employeurs étrangers aux cas où les salariés transférés sont présents en *Irlande* temporairement seulement.

39. Deux seulement des dispositions existantes prévoient cette limitation (la durée maximale y est fixée à 60 mois). Si l'on applique un critère de nationalité (comme il en est question aux paragraphes 30 à 37 ci-dessus), les pays membres estimeront peut-être qu'une limitation de la durée n'est pas nécessaire. En revanche, on peut juger bon de fixer une limite s'il est décidé que les ressortissants du pays d'accueil ont droit à une exonération en application de la disposition. L'insertion d'une limite de durée devrait figurer dans les Commentaires à titre d'option.

Caractéristiques des cotisations

Régime reconnu dans le pays d'origine

40. L'objectif de la disposition est, autant que possible, de faire en sorte que le traitement fiscal appliqué aux cotisations ne soit ni plus ni moins favorable que celui qui serait appliqué si le salarié était résident de son pays d'origine.

41. Pour ce faire, on pourrait limiter la disposition aux cotisations versées aux régimes que le pays d'origine reconnaît comme régimes de retraite aux fins de l'imposition.

42. Cinq des dispositions existantes sont limitées aux cotisations versées aux régimes reconnus aux fins de l'imposition dans le pays d'origine. Selon la disposition suggérée, un régime est « reconnu aux fins de l'imposition » dans le pays d'origine si les cotisations à ce régime sont admissibles à un allégement fiscal dans cet État. La diversité des régimes fiscaux appliqués aux systèmes de retraite par les différents pays membres est telle qu'il est préférable de laisser le soin d'en donner des définitions exactes à des négociations bilatérales dans le cadre desquelles il pourrait être fait expressément mention des législations nationales ou des régimes « professionnels » ou « employeurs/salariés ».

Régimes correspondants

43. Cinq des dispositions existantes comportent une restriction supplémentaire limitant l'exonération aux cotisations versées aux régimes du pays d'origine qui correspondent aux régimes reconnus aux fins de l'imposition dans le pays d'accueil. Cela suppose que seules les cotisations aux régimes reconnus ouvrent droit à une exonération fiscale.

44. Il est évident qu'une telle limitation n'assurerait pas forcément un traitement fiscal équivalent des cotisations versées lorsqu'un salarié travaillait à l'étranger et de celles qui ont été versées lorsqu'il travaillait dans le pays d'origine. Si les règles appliquées par le pays d'accueil pour la reconnaissance des régimes de retraite sont plus strictes que celles du pays d'origine, le salarié peut estimer que les cotisations versées au régime de son pays d'origine bénéficient d'un traitement fiscal moins favorable lorsqu'il travaille dans le pays d'accueil que lorsqu'il travaille dans le pays d'origine. Cette question dépend pour beaucoup du degré de restrictivité de l'interprétation qui est donnée à la correspondance des régimes.

45. Cependant, les pays membres ont estimé qu'il serait excessif d'accorder des exonérations fiscales pour les cotisations versées à des régimes qui ne correspondent pas — au moins en gros — aux régimes reconnus chez eux. Cela signifierait que le montant de l'exonération due dans le pays d'accueil dépendrait de la législation en vigueur dans le pays d'origine. De surcroît, il pourrait être difficile de traiter différemment des salariés qui se côtoient dans leur travail selon que leur régime de retraite est situé dans leur pays d'origine ou à l'étranger (et, s'il se trouve à l'étranger, selon qu'il s'agit de tel pays ou de tel autre). L'exemple suivant illustre cette difficulté. Par hypothèse, le pays d'origine accorde une exonération fiscale pour les cotisations à des régimes de retraite sous réserve d'un maximum égal à 18 % du revenu. Le maximum applicable dans le pays d'accueil correspond à 20 % du revenu. La disposition suggérée obligera le pays d'accueil à accorder une exonération jusqu'à concurrence du maximum de 20 % prévu par sa législation domestique. Les pays préférant adopter la limite applicable dans le pays d'origine devront modifier le texte de la disposition suggérée pour ce faire.

46. Les dispositions existantes qui se limitent aux régimes correspondants prévoient qu'il appartient à l'autorité compétente du pays d'accueil de déterminer si le régime du pays d'origine correspond aux régimes reconnus dans le pays d'accueil. Cela semble raisonnable si l'on estime que la disposition doit être limitée aux régimes correspondants. Le Comité a reconnu qu'il pourrait y avoir d'importantes divergences dans le traitement fiscal des régimes dans les différents pays ; il lui a cependant semblé qu'il serait possible d'identifier les régimes qui en gros, ou de façon générale, correspondent à des régimes du pays d'accueil.

Adhésion existante

47. On pourrait soutenir que la disposition devrait s'appliquer aux cotisations versées aux nouveaux régimes de retraite auxquels un salarié s'affilie pendant son séjour à l'étranger ainsi qu'aux cotisations versées aux régimes auxquels il adhérait avant sa prise de fonctions à l'étranger. Cela serait conforme à l'objectif qui est d'assurer que le salarié ne soit pas lésé du

fait qu'il travaille à l'étranger au lieu de continuer à travailler dans le pays d'origine (auquel cas — sous réserve de la législation interne du pays d'origine — il aurait la possibilité de s'affilier à un nouveau régime et d'obtenir une exonération d'impôt au titre des cotisations versées à ce régime).

48. Toutefois, les pays membres ont trouvé excessif de couvrir à la fois les nouveaux régimes et les précédents. La principale difficulté qui se présente actuellement concerne les cotisations aux régimes existants, et il a été estimé que la disposition suggérée ne devait s'appliquer qu'à ces régimes. Sur les six dispositions existantes, cinq sont limitées aux cotisations versées aux régimes auxquels le salarié était affilié avant son détachement à l'étranger.

49. Dans certains pays membres, il est courant qu'à la suite de la prise de contrôle d'une société, le régime de retraite existant soit abrogé et remplacé par un nouveau système. Dans de tels cas, les pays membres souhaiteront peut-être, dans le cadre de négociations bilatérales, compléter la disposition suggérée afin qu'elle s'applique à de telles substitutions de régimes.

Caractéristiques de l'exonération

50. La question est de savoir quelle exonération le pays d'accueil doit accorder si l'on suppose que le salarié et les cotisations tombent sous le coup de la disposition. Il faut prendre en considération les aspects suivants :

— Les cotisations doivent-elles ouvrir droit à une exonération dans leur totalité ou en partie seulement ?
— L'exonération doit-elle prendre la forme d'une déduction dans le calcul du revenu imposable (et, dans l'affirmative, quel revenu faut-il prendre en compte — uniquement le revenu tiré de l'emploi ou la totalité du revenu) ou d'un crédit d'impôt ?

51. En ce qui concerne cette question, les considérations sont similaires à celles qui sont examinées aux paragraphes 43 à 46 quant à la question de savoir si un régime du pays d'origine doit nécessairement correspondre à un régime du pays d'accueil pour que les cotisations soient admissibles. Pour des raisons du même ordre, les pays membres ont estimé que l'exonération doit être accordée de la même manière que s'il s'agissait des cotisations versées à un régime du pays d'accueil. Les six dispositions existantes vont dans ce sens.

VII. AUTRES CONSIDÉRATIONS

52. Il y a deux autres considérations auxquelles les pays membres souhaiteront peut-être réfléchir.

53. Premièrement, l'affectation à un emploi à l'étranger ne signifie peut-être pas simplement qu'un salarié perd ses droits à une exonération fiscale au titre des cotisations versées à un régime de retraite dans le pays d'origine, mais

cela peut aussi signifier que les cotisations versées à un régime de retraite par l'employeur sont considérées comme un revenu du salarié aux fins d'imposition. Trois des six dispositions existantes précisent par conséquent que, lorsque les diverses conditions des dispositions sont remplies, les cotisations patronales ne sont pas considérées comme imposables en tant que revenus des salariés.

54. Cependant, dans certains pays, les salariés sont imposés sur les cotisations versées par leur employeur à des systèmes nationaux. Par conséquent, la disposition suggérée ne couvre pas le régime fiscal applicable aux salariés au titre des cotisations versées par leur employeur à des régimes étrangers ; cependant, les négociateurs de conventions bilatérales pourront étendre la portée de la disposition en prévoyant que ces cotisations seront traitées, au plan fiscal, de la même façon que des cotisations à un régime national.

55. Deuxièmement, certains pays d'origine n'autorisent pas les salariés à rester affiliés à leurs régimes de retraite pendant qu'ils sont en poste à l'étranger. Dans ces conditions, une disposition du type de celle qui est examinée dans la présente note n'aurait aucune valeur. La question de savoir quelle exonération accorder au titre des cotisations ne se poserait pas puisqu'il n'y aurait pas de cotisations.

56. Il conviendrait donc de déterminer si une disposition doit aussi préciser les conditions dans lesquelles un salarié travaillant à l'étranger peut rester membre d'un régime de retraite du pays d'origine. Toutefois, aucune des dispositions existantes ne traite cet aspect et les pays membres ont estimé que cette question relève de la législation nationale.

VIII. DISPOSITION SUGGÉRÉE

57. À partir de ces considérations, le Comité a établi un projet de disposition suggérée et des paragraphes explicatifs devant être ajoutés au Commentaire sur l'article 18 (*cf.* Annexe C).

58. Ce projet limite l'exonération aux cotisations versées aux régimes de retraite du pays d'origine

- auxquels le salarié cotisait avant d'exercer un emploi, au sens de l'article 15 du Modèle de Convention, dans le pays d'accueil ;
- qui sont reconnus aux fins de l'imposition dans le pays d'origine ; et
- qui correspondent généralement aux régimes reconnus aux fins de l'imposition dans le pays d'accueil.

59. La disposition se limite aux salariés qui n'étaient pas résidents du pays d'accueil avant d'y travailler, mais la question de savoir si elle doit se limiter aux salariés qui ne sont pas des ressortissants du pays d'accueil reste ouverte.

60. L'exonération au titre des cotisations des salariés qui tombent sous le coup de la disposition serait accordée par le pays d'accueil comme si les cotisations étaient versées à un régime reconnu par ce pays.

61. Le projet de disposition :

— ne se limite pas aux résidents travaillant dans le pays d'accueil ;
— ne limite pas la durée pendant laquelle un salarié a droit à une exonération (mais on estimera peut-être qu'il convient de le faire s'il est décidé de ne pas appliquer de critère de nationalité) ; et
— n'exige pas des pays d'origine qu'ils autorisent les salariés expatriés à rester membres de leurs régimes de retraite.

IX. CONCLUSION

62. Ce rapport traite de la rédaction d'une disposition, et de Commentaires s'y rapportant, à inclure dans les Commentaires sur l'article 18 du Modèle de Convention relativement au régime fiscal des cotisations versées par des salariés à des régimes de retraite établis à l'étranger. Suite aux discussions sur ce projet, le Comité recommande que les paragraphes apparaissant à l'Annexe C soient ajoutés au Modèle de Convention et plus précisément aux Commentaires sur l'article 18.

ANNEXE A

DISPOSITIONS DE CONVENTIONS BILATÉRALES

1. Danemark – Suisse (1973)

Article 28 (Autres dispositions)

« 3. Les cotisations versées par les ressortissants de Suisse qui sont des résidents du Danemark à l'assurance publique suisse vieillesse, survivants et invalidité sont déduites au Danemark du revenu imposable.

4. Les cotisations qu'une personne physique qui est un résident d'un État contractant et qui ne possède pas la nationalité de cet État contractant verse à un fonds de prévoyance pour le personnel dans l'autre État contractant reconnu fiscalement, dont la personne faisait déjà partie avant de devenir un résident du premier État contractant, sont déduites du revenu imposable dans le premier État contractant de la même manière que les cotisations versées dans cet État à un fonds de prévoyance pour le personnel reconnu fiscalement ; les cotisations de l'employeur ne sont pas considérées dans ce cas comme revenu imposable de l'employé. »

R (12)

2. Danemark – Royaume-Uni (1980)

Article 28 (Autres dispositions)

« 3. Les cotisations versées par une personne physique, qui est un résident d'un État contractant et qui ne possède pas la nationalité de cet État, à un système de retraite établi et reconnu fiscalement dans l'autre État contractant, pourront être exonérées d'impôt dans le premier État pourvu que :

a) le particulier ait cotisé au système de retraite avant de devenir résident du premier État ; et

b) le système de retraite soit accepté par l'autorité compétente de cet État comme constituant un régime reconnu fiscalement en tant que tel dans cet État.

Dans un tel cas, l'exonération d'impôt est accordée dans les mêmes conditions que si le système de retraite était reconnu en tant que tel par cet État et les cotisations au système de retraite versées par l'entreprise qui rémunère le salarié ne sont pas considérées comme faisant partie du revenu imposable de celui-ci. »

3. France – États-Unis (1984)

Article 19 (Systèmes privés de retraites)

« 5. Les cotisations qu'une personne physique qui est un résident d'un État contractant et qui ne possède pas la nationalité de cet État contractant verse ou qui sont versées en son nom à un système de pension, de participation aux bénéfices ou à d'autres systèmes de retraite reconnus fiscalement dans l'autre État contractant sont soumises dans le premier État au même régime fiscal que les cotisations versées à des systèmes de pension, de participation aux bénéfices ou à d'autres systèmes de retraite reconnus fiscalement dans le premier État, pourvu que l'autorité compétente du premier État convienne qu'il s'agit bien de systèmes de pension, de participation aux bénéfices ou à d'autres systèmes de retraite reconnus fiscalement par cet État. »

4. France – Canada (1987)[1]

Article 29 (Autres dispositions)

« 5. Les contributions pour l'année à l'égard de services rendus au cours de cette année payées par une personne physique ou pour le compte d'une personne physique qui est un résident de l'un des États contractants ou qui y séjourne d'une façon temporaire, à un régime de pension qui est reconnu aux fins d'imposition dans l'autre État contractant sont, pendant une période n'excédant pas au total 60 mois, considérées aux fins d'imposition dans le premier État de la même manière que les contributions payées à un régime de pension (à l'exception d'un régime de prestations aux employés dans le cas du Canada) qui est reconnu aux fins d'imposition dans le premier État, pourvu que :

a) cette personne physique ait contribué au régime de pension avant qu'elle ne devienne un résident dans le premier État, ou qu'elle n'y séjourne de façon temporaire ; et

b) l'autorité compétente du premier État convienne que le régime de pension correspond à un régime de pension reconnu aux fins d'imposition par cet État.

Aux fins du présent paragraphe, « régime de pension » comprend un régime de pension créé en vertu d'un système public de sécurité sociale. »

1 La même disposition se trouve au paragraphe 4 de l'article 24 de la Convention de 1986 entre le Canada et les Pays-Bas.

5. France – Royaume-Uni (1987)

Article 25

« 8. Les cotisations versées par une personne physique qui est un résident d'un État contractant àun système de retraite établi dans l'autre État contractant pourront être exonérées d'impôt dans le premier État contractant pourvu que :

a) cette personne ait cotisé au régime de retraite avant qu'elle ne devienne un résident dans le premier État ; et

b) l'autorité compétente du premier État convienne que ce régime de retraite correspond à un régime de retraite reconnu fiscalement par cet État.

Dans ce cas, l'allégement fiscal est accordé dans les mêmes conditions que si le système de retraite était reconnu en tant que tel par cet État et les cotisations de retraite versées par l'entreprise qui rémunère le salarié ne sont pas considérées comme faisant partie du revenu imposable de celui-ci. »

R (12)

ANNEXE B

RÉSUMÉ DES SIX DISPOSITIONS PERMETTANT UNE EXONÉRATION FISCALE

Caractéristiques du salarié				Caractéristiques des cotisations			Caractéristiques de l'exonération		
	Critère de nationalité citoyenneté	Critère de résidence		Limite de durée	Régime reconnu dans le pays d'origine	Régime correspond au régime reconnu dans le pays d'accueil	Adhésion existante seulement	Exonération comme pour un régime du pays d'accueil	Cotisation de l'employeur non traitée comme un avantage imposable pour le salarié
		A Avant le travail dans le pays	B Pendant le travail dans le pays						
Canada Pays-Bas		X	X [1]	X	X	X	X	X	[2]
Danemark Suisse	X	X	X		X		X	X	X
Danemark Royaume Uni	X	X	X		X	X	X	X	X
France Canada		X	X [1]	X	X	X	X	X	[2]
France États-Unis	X		X		X	X		X	
France Royaume-Uni		X	X			X	X	X	X

1. S'applique aussi aux non-résidents qui séjournent temporairement.
2. Dans le cas du Canada, si celui-ci est le pays d'accueil, la cotisation patronale n'est pas imposée entre les mains du salarié.

ANNEXE C

AJOUT SUGGÉRÉ AUX COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 18 CONCERNANT LE RÉGIME FISCAL DES COTISATIONS À DES RÉGIMES ÉTABLIS À L'ÉTRANGER

Les paragraphes suivant doivent être ajoutés à la suite du paragraphe 3 des Commentaires actuels sur l'article 18 du Modèle de Convention :

Le traitement fiscal des cotisations à des régimes de retraite établis à l'étranger

A. Généralités

R (12)

4. Il est caractéristique des entreprises multinationales que leurs personnels soient appelés de temps en temps à travailler hors de leur pays d'origine. Les conditions de service dans lesquelles ces personnels sont détachés pour exercer leur activité dans d'autres pays ont un grand intérêt et une grande importance, tant pour l'employeur que pour le salarié. Les arrangements portant sur le régime de retraite de cet employé font partie de ces conditions.

5. Les salariés détachés souhaitent souvent continuer de cotiser à un régime de retraite dans leur pays d'origine pendant leur séjour à l'étranger. Cela tient au fait que le passage d'un régime à un autre peut entraîner une perte de droits et d'avantages et au fait que l'affiliation à divers régimes de retraite dans différents pays peut poser bon nombre de problèmes d'ordre pratique.

6. Le régime fiscal des cotisations de retraite des salariés affectés hors de leur pays d'origine varie d'un pays à l'autre et en fonction de chaque cas individuel. Avant de prendre leurs fonctions à l'étranger, les salariés bénéficient couramment d'une exonération fiscale au titre des cotisations de retraite versées dans le pays d'origine. Dans certains cas, les salariés affectés à l'étranger conservent leur droit à l'exonération ; par exemple, lorsqu'une personne physique demeure résidente et totalement imposable dans son pays d'origine, les cotisations de retraite à un régime dans ce pays d'origine continueront habituellement à y être exonérées. Mais souvent, les cotisations versées dans le pays d'origine par une personne en fonction à l'étranger ne donnent pas droit à une exonération, ni aux termes de la législation nationale du pays d'origine, ni aux termes de celle du pays d'accueil. Dans ce cas, il peut devenir coûteux, sinon impossible, de rester membre d'un régime de retraite dans le pays d'origine durant une affectation à l'étranger. Une disposition est suggérée au paragraphe 11 ci-dessous afin de permettre aux pays membres qui désirent l'inclure dans leurs conventions bilatérales d'accorder un

allégement fiscal au titre des cotisations de retraite des salariés affectés à l'étranger.

7. Cependant, certains pays membres peuvent considérer que la solution à ce problème ne consiste pas en une disposition conventionnelle et peuvent préférer, à titre d'exemple, que le régime de retraite soit modifié de façon à obtenir l'exonération des cotisations dans le pays d'accueil. D'autres pays peuvent s'opposer à l'inclusion d'une disposition dans des conventions fiscales alors que leur droit interne ne permet d'exonérer que les cotisations versées à des résidents. Si tel était le cas, il pourrait être contre-indiqué d'inclure la disposition suggérée dans une convention bilatérale.

8. La disposition suggérée ne concerne pas les cotisations versées aux systèmes de sécurité sociale, c'est-à-dire aux régimes généraux de retraite publics qui dépendent du montant des cotisations, que ces dernières soient ou non versées par les salariés, car le droit ou l'obligation de s'affilier à un régime de sécurité sociale relève plutôt de la législation sociale que du droit fiscal. Plusieurs pays membres ont signé des accords bilatéraux en matière de sécurité sociale ; ces accords peuvent contribuer à éviter le problème à l'égard des cotisations versées aux systèmes de sécurité sociale. De plus, la disposition suggérée ne contient pas de dispositions relatives à la déductibilité, pour l'employeur, de la part patronale versée au titre des salariés en poste à l'étranger, ou au régime applicable aux revenus réalisés dans le régime de retraite. Toutes ces questions peuvent faire l'objet de négociations bilatérales.

9. La disposition ne traite que du traitement fiscal des cotisations à des régimes de retraite versées par une personne physique, ou pour son compte, lorsque cette personne exerce un emploi salarié à l'étranger au sens de l'article 15. Elle ne traite pas des cotisations versées par des personnes qui exercent des activités indépendantes au sens de l'article 14. Toutefois, dans le cadre de négociations bilatérales, les pays membres peuvent convenir d'une disposition applicable aux personnes exerçant des activités visées à l'un ou l'autre des articles 14 ou 15.

B. But de la disposition

10. La disposition doit permettre de faire en sorte, autant que possible, qu'un salarié ne soit pas découragé de s'expatrier par le régime fiscal des cotisations qu'il verse à un régime de retraite dans son pays d'origine. La disposition cherche d'abord à déterminer l'équivalence générale des régimes de retraite dans les deux pays, puis à établir des limites à la déductibilité des cotisations versées par les salariés en s'appuyant sur les limites fixées par les lois des deux pays.

C. *Disposition suggérée*

11. La disposition qui pourrait être incluse dans des conventions bilatérales pour régler le problème décrit ci-dessus pourrait être rédigée comme suit :

a) Lorsqu'une personne physique exerce un emploi dans un État contractant, les cotisations à un régime de retraite établi et reconnu aux fins de l'imposition dans l'autre État contractant qui sont supportées par cette personne sont déductibles dans le premier État aux fins de déterminer le revenu imposable de cette personne, et sont traitées dans ce premier État, de la même façon que le sont les cotisations à un régime de retraite reconnu aux fins de l'imposition dans ce premier État et sous réserve des mêmes conditions et restrictions, à condition que :

i) la personne n'ait pas été un résident de cet État et ait cotisé au régime de retraite immédiatement avant sa prise de fonctions dans cet État, et que

ii) le régime de retraite soit accepté par l'autorité compétente de cet État comme correspondant de façon générale à un régime de retraite reconnu comme tel aux fins de l'imposition dans cet État.

b) Aux fins de l'application de l'alinéa *a*)

i) l'expression « régime de retraite » signifie une arrangement auquel la personne physique participe afin de bénéficier de prestations de retraite payables à l'égard des activités visées à l'alinéa *a*), et

ii) un régime de retraite est reconnu aux fins de l'imposition dans un État si les cotisations à ce régime sont admissibles à un allègement fiscal dans cet État.

12. L'alinéa *a)* de la disposition suggérée expose les caractéristiques du salarié et des cotisations auxquelles la disposition suggérée s'applique. Il pose aussi le principe selon lequel les cotisations supportées par une personne physique exerçant un emploi salarié, au sens de l'article 15, dans un État contractant (le pays d'accueil) à un régime de retraite existant dans l'autre État contractant (le pays d'origine) seront exonérées d'impôt dans le pays d'accueil, sous réserve des mêmes conditions et restrictions applicables à l'allégement alloué à l'égard des cotisations à des régimes de retraite du pays d'accueil.

13. L'exonération des cotisations versées au régime de retraite du pays d'origine dans les conditions indiquées peut être accordée soit par le pays d'origine, en tant que pays où se situe le régime de retraite et la source de la retraite future, soit par le pays d'accueil du fait que c'est là que s'exercent les activités donnant lieu au versement de cotisations.

14. Une solution dans laquelle l'exonération serait accordée par le pays d'origine risquerait de n'être pas efficace car le salarié pourrait n'avoir que peu ou pas de revenu imposable dans ce pays. Des considérations pratiques suggèrent donc qu'il serait préférable que l'exonération soit accordée par le pays d'accueil, et c'est la solution adoptée dans la disposition suggérée.

15. Si l'on considère les caractéristiques du salarié, l'alinéa *a)* montre clairement que, pour obtenir l'exonération d'impôt du pays d'accueil, le salarié ne doit pas avoir été résident de cet État immédiatement avant son affectation.

16. L'alinéa *a)* ne limite cependant pas l'application de la disposition suggérée aux personnels détachés qui deviennent des résidents du pays d'accueil. Dans bien des cas, les salariés travaillant à l'étranger et qui demeurent des résidents de leur pays d'origine continueront à avoir droit à l'exonération dans ce pays, mais il n'en ira pas ainsi dans tous les cas. La disposition suggérée s'applique donc aux non-résidents travaillant dans le pays d'accueil ainsi qu'aux personnels en détachement dans le pays d'accueil qui y obtiennent le statut de résident. Cependant, dans certains pays, la législation interne peut ne permettre l'exonération qu'au titre des cotisations supportées par des résidents ; ces pays peuvent vouloir modifier la disposition suggérée en ce sens. Par ailleurs, les États appliquant un régime spécial aux non-résidents (imposition à un taux réduit, par exemple) peuvent souhaiter convenir, dans les négociations bilatérales, d'une disposition limitée aux résidents.

17. Pour couvrir le cas des personnes physiques qui perdent pour un temps limité seulement leur statut de résident dans le pays d'accueil dans le but de devenir membres d'un régime de retraite d'un pays dont les règles sont plus souples, certains États peuvent souhaiter adopter une disposition qui empêcherait ce type d'abus. L'une des formes qu'une telle disposition pourrait prendre serait un critère de nationalité qui exclurait du bénéfice de cet disposition les salariés qui seraient des ressortissants du pays d'accueil.

18. Comme il est assez courant que des salariés soient détachés successivement dans plusieurs pays différents, la disposition suggérée ne se limite pas aux salariés résidents de leur pays d'origine immédiatement avant d'exercer leur emploi dans le pays d'accueil. Elle couvre les salariés venant de pays tiers, en limitant simplement la disposition aux salariés qui n'étaient pas résidents du pays d'accueil avant de prendre leurs fonctions dans ce dernier. Cependant, la disposition suggérée restreint le champ d'application de la Convention aux résidents de l'un ou des deux États contractants. Un salarié qui ne serait ni résident du pays d'accueil, ni résident du pays d'origine où le régime de retraite est établi, se trouve donc totalement exclu de la convention conclue entre les deux États.

19. La disposition suggérée ne fixe pas de limite à la durée pendant laquelle un salarié peut travailler dans un pays d'accueil. On pourrait faire valoir que si un salarié travaille suffisamment longtemps dans le pays d'accueil, ce dernier devient en fait son pays d'origine, de sorte que la disposition suggérée ne devrait plus s'appliquer. En fait, certains pays d'accueil limitent déjà l'exonération aux cotisations à des régimes de retraite employeurs/salariés étrangers aux seuls cas où l'employé transféré n'est présent que pour une période limitée.

20. L'inclusion d'une limite de durée peut aussi être utile pour prévenir le type d'abus décrit au paragraphe 17 ci-dessus. Dans les négociations bilatérales, certains pays pourront trouver utile de fixer une limite à la durée pendant laquelle un salarié peut exercer un emploi dans le pays d'accueil, durée au-delà de laquelle les exonérations accordées en vertu de cette disposition suggérée ne seront plus applicables.

R (12)

21. En ce qui concerne les caractéristiques des cotisations, l'alinéa *a)* indique plusieurs critères. Il précise bien que la disposition suggérée s'applique seulement aux cotisations supportées par une personne physique à un régime de retraite établi dans le pays d'origine et reconnu par celui-ci aux fins d'imposition. L'expression « reconnu aux fins d'imposition » est plus amplement définie au sous-alinéa *b)(ii)* de la disposition suggérée.

22. Le deuxième critère appliqué aux caractéristiques des cotisations est que celles-ci doivent être versées à un régime de retraite du pays d'origine qui soit reconnu par l'autorité compétente du pays d'accueil comme correspondant, de façon générale, à un régime reconnu comme tel aux fins de l'imposition par le pays d'accueil. Ceci présuppose que seules les cotisations à des systèmes reconnus donnent droit à une exonération dans les pays membres. Cette limitation n'assure évidemment pas un traitement fiscal équivalent des cotisations versées lorsqu'un salarié travaillait à l'étranger et de celles qui ont été versées lorsqu'il travaillait dans le pays d'origine. Si les règles appliquées pour la reconnaissance des régimes de retraite sont plus strictes dans le pays d'accueil que dans le pays d'origine, le salarié peut se trouver dans une situation où le traitement fiscal des cotisations versées au régime de retraite de son pays d'origine est moins favorable lorsqu'il travaille dans le pays d'accueil que lorsqu'il travaille dans son pays d'origine.

23. Cependant, il ne serait pas conforme à l'objectif déclaré (assurer, autant que possible, un traitement fiscal équivalent des cotisations salariales) d'accorder l'exonération au titre de cotisations versées à des régimes qui ne correspondent pas — au moins en gros — aux régimes reconnus nationalement. Cela signifierait que le montant de l'exonération dans le pays d'accueil dépendrait de la législation en vigueur dans le pays d'origine. En outre, il pourrait être difficile de justifier un traitement fiscal différent des

salariés qui se côtoient dans leur travail selon que leur régime de retraite est situé dans leur pays d'origine ou à l'étranger (et, s'il se trouve à l'étranger, selon qu'il s'agit de tel pays plutôt que de tel autre). En limitant la disposition suggérée à des régimes correspondants à ceux du pays d'accueil, on évite ces difficultés.

24. La disposition suggérée précise qu'il appartient à l'autorité compétente du pays d'accueil de déterminer si le régime du pays d'origine correspond de façon générale aux régimes reconnus dans le pays d'accueil. Il est admis que, dans les négociations bilatérales, des États puissent décider de l'interprétation que fera l'autorité compétente du terme « correspondant de façon générale » (interprétation large ou étroite, critères à respecter, par exemple).

25. Les cotisations visées par la disposition se limitent aux sommes versées à des régimes auxquels les salariés étaient affiliés avant de prendre leurs fonctions dans le pays d'accueil. Ce qui signifie que les cotisations à de nouveaux régimes de retraite auxquels les salariés s'affilient durant leur séjour dans le pays d'accueil sont exclues du champ d'application de la disposition suggérée.

26. Il est cependant admis que des règles spéciales puissent être nécessaires pour couvrir les substitutions de régimes de retraite. Ainsi, dans certains pays membres, en cas de prise de contrôle d'une société par une autre, il est usuel que le régime de retraite existant disparaisse pour être remplacé par un nouveau régime institué par le nouvel employeur. Dans les négociations bilatérales, les États souhaiteront donc peut-être compléter la disposition suggérée afin qu'elle s'applique à ces régimes de remplacement.

27. L'alinéa *a)* définit également le type d'allégement que le pays d'accueil doit accorder si le salarié et les cotisations tombent sous le coup de la disposition. En bref, l'exonération doit être accordée de la même manière que s'il s'agissait des cotisations versées à un régime du pays d'accueil.

28. Évidemment, cette mesure d'exonération n'assure pas nécessairement un traitement fiscal équivalent des cotisations versées lorsqu'un salarié est en poste à l'étranger et de celles qui sont versées lorsqu'il travaille dans son pays d'origine. Des considérations similaires à celles examinées aux paragraphes 22 et 23 ci-dessus s'appliquent ici. La mesure assure toutefois un traitement équivalent des collègues de travail. L'exemple suivant illustre cette situation. Par hypothèse, le pays d'origine accorde une exonération fiscale pour les cotisations à des régimes de retraite sous réserve d'un maximum égal à 18 % du revenu. Le maximum applicable dans le pays d'accueil correspond à 20 % du revenu. La disposition suggérée au paragraphe 11 oblige le pays d'accueil à accorder une exonération jusqu'à concurrence du maximum de 20 % prévu par sa législation domestique. Les pays préférant adopter la

limite applicable dans le pays d'origine devront modifier le texte de la disposition suggérée pour ce faire.

29. Le montant exact et la façon d'accorder l'exonération dépendent du traitement fiscal national des cotisations de retraite appliqué par le pays d'accueil. Ceci permet de résoudre un certain nombre de questions comme, par exemple, la question de savoir si les cotisations ouvrent droit à une exonération dans leur totalité ou en partie seulement ou encore si l'exonération doit prendre la forme d'une déduction dans le calcul du revenu imposable (et dans l'affirmative, de quel revenu — uniquement le revenu tiré de l'emploi ou la totalité du revenu) ou d'un crédit d'impôt.

30. L'affectation à l'étranger ne signifie pas seulement, pour le salarié, qu'il perd ses droits à une exonération fiscale au titre des cotisations qu'il verse à un régime de retraite dans son pays d'origine. Elle peut signifier également que les cotisations versées à un régime de retraite par l'employeur sont considérées comme un revenu du salarié aux fins de l'imposition. Dans certains pays membres, les salariés (travaillant dans leur pays d'origine) sont imposés sur les cotisations versées par leur employeur à des régimes nationaux alors que dans d'autres pays ces cotisations sont exonérées. La disposition passe donc sous silence le traitement des cotisations patronales dans le cadre des obligations fiscales des salariés, mais il est admis que des pays membres peuvent souhaiter élargir la disposition proposée dans leurs conventions de façon à ce que, dans le cadre des obligations fiscales de l'employé, les cotisations de l'employeur soient traitées de la même façon que des cotisations à des régimes nationaux.

R (12)

31. Le sous-alinéa *b)(i)* précise ce qu'est un régime de retraite aux fins de l'application de l'alinéa *a)*, à savoir un arrangement auquel l'employé participe pour s'assurer des prestations au moment de sa retraite. Ces prestations sont liées à l'exercice de son activité dans le pays d'accueil. Le régime de retraite doit remplir toutes les conditions ci-dessus pour que la disposition suggérée s'applique.

32. Le sous-alinéa *b)(i)* fait référence à la participation de la personne physique au régime de retraite afin de s'assurer des prestations de retraite. Cette définition vise à assurer que la part des cotisations versées pour s'assurer des prestations autres qu'une pension à l'âge de la retraite, tel un versement forfaitaire à la retraite, ouvre droit également à exonération en application de la disposition.

33. Un régime de retraite est défini au départ comme « un arrangement ». C'est un terme très vaste utilisé pour englober les diverses formes que peuvent prendre les régimes de retraite dans les pays membres.

34. Bien que le sous-alinéa *b)(i)* précise que c'est à la personne qui occupe l'emploi auquel il est fait référence à l'alinéa *a)* qu'il incombe de participer au

régime, il n'est question nulle part de l'identité du bénéficiaire des prestations de retraite assurées par la participation à ce régime. L'objectif est de garantir que toute part de cotisation destinée à produire une pension de veuve ou de personne à charge puisse ouvrir droit à une exonération en application de la disposition.

35. La définition d'un régime de pension ne fait pas de distinction entre les retraites versées par des régimes professionnels gérés par l'État ou par des régimes similaires dont la gestion est privée. Les deux types sont couverts par la disposition. En revanche, la disposition ne s'applique pas à toutes les pensions, telles les pensions provenant de régimes généraux de retraite publics qui dépendent du montant des cotisations enregistrées, que les cotisants soient ou non des salariés, puisque la personne ne contribue pas à ces régimes dans le but de recevoir des prestations payables en raison de l'exercice d'emplois salariés.

36. Le sous-alinéa *b)(ii)* définit plus précisément l'expression « reconnu aux fins de l'imposition ». Le but de la disposition étant d'assurer, autant que possible, que le régime fiscal appliqué aux cotisations ne soit ni plus ni moins favorable que celui qui serait appliqué si le salarié était résident de son pays d'origine, il est juste de limiter la disposition aux cotisations qui auraient ouvert droit à un allégement fiscal si le salarié était resté dans son pays d'origine. La disposition cherche à atteindre cet objectif en limitant son champ d'application aux cotisations versées à un régime dans la mesure où ces cotisations seraient admissibles à un allégement fiscal dans ce pays.

37. Cette méthode qui vise à parvenir à un traitement équivalent suppose bien sûr que dans tous les pays membres seules les cotisations versées à des régimes de retraite reconnus ouvrent droit à l'exonération. Mais le régime fiscal des cotisations de retraite appliqué par certains pays peut démentir cette hypothèse. Il est admis que, dans les négociations bilatérales, les pays peuvent souhaiter décrire les systèmes de retraite ouvrant droit à une exonération dans des termes correspondant au droit interne des États contractants.

Attribution de revenus aux établissements stables

(adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1993)

Table des matières

I. Introduction ..... R(13)-2

II. Problématique de l'imposition des établissements stables ..... R(13)-4
- A. Constatation du bénéfice ou de la perte ..... R(13)-4
- B. Liberté contractuelle ou reconnaissance limitée des accords conclus entre les établissements stables et le reste de l'entreprise dont ils font partie ..... R(13)-9
- C. Principe de l'entreprise distincte : prix de pleine concurrence ou imputation des coûts ..... R(13)-11
  - C.1 Marchandises, techniques et marques, services, valeurs financières ..... R(13)-12
  - C.2 Capital de dotation, capitaux de source externe (emprunts) ou capitaux propres sous forme de prêts portant intérêt ..... R(13)-18
- D. Imposition du bénéfice réel ; consolidation ..... R(13)-20
- E. Cas spéciaux ..... R(13)-21
- F. Imputation des bénéfices et principe de non-discrimination ..... R(13)-21
- G. Méthodes pour éliminer les doubles impositions ..... R(13)-21

III. Conclusions et suggestions ..... R(13)-23

ANNEXE I. XLème Congrès de l'AFI, New York 1986 ..... R(13)-25

ANNEXE II. Questionnaire concernant la problématique de l'imposition des établissements stables ..... R(13)-28
- A. Constatation du bénéfice ou de la perte ..... R(13)-28
- B. Liberté contractuelle ou reconnaissance limitée des ententes conclues entre les établissements stables et le reste de l'entreprise dont ils font partie ..... R(13)-29
- C. Principe de l'entreprise distincte exerçant son activité en toute indépendance (article 7, Modèle de Convention fiscale de l'OCDE) ..... R(13)-30
- D. Imposition du bénéfice réel ; consolidation ..... R(13)-31
- E. Cas spéciaux (à l'exclusion de ceux mentionnés à l'article 5, paragraphe 4, Modèle de Convention fiscale de l'OCDE) ..... R(13)-31
- F. Imputation des bénéfices et clause de non-discrimination ..... R(13)-31
- G. Méthodes pour éliminer les doubles impositions ..... R(13)-32

ANNEXE III. Proposition de modifications aux commentaires sur l'article 7 du Modèle de Convention fiscale ..... R(13)-33

I. INTRODUCTION

1. L'article 7 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE prévoit que les bénéfices industriels et commerciaux d'une entreprise d'un État peuvent être imposés dans un autre État, mais uniquement dans la mesure où ces bénéfices sont imputables à un établissement stable qui y est situé. La détermination du revenu imputable à un établissement stable présente toutefois un certain degré d'incertitude. C'est pourquoi le Comité des affaires fiscales a décidé d'examiner les règles concernant la détermination du revenu des établissements stables en vue d'en clarifier l'application. Les travaux du Comité se sont appuyés sur ceux effectués par l'Association fiscale internationale (AFI) lors de son congrès de New York de 1986, dont le premier sujet d'études était le « transfert d'actifs vers et hors d'une juridiction fiscale ». Les travaux sur ce thème se sont particulièrement concentrés sur les conséquences fiscales des transferts de biens à l'intérieur d'une même entité juridique, c'est-à-dire entre le siège et ses établissements stables situés hors du pays de résidence ou entre différents établissements stables de la même entreprise ; le rapport général et les recommandations de l'AFI montrent que cet aspect particulier de la détermination du revenu d'un établissement stable est particulièrement délicat.

R (13)

2. Les débats au sein du Comité et de l'AFI ont fait apparaître les sujets de préoccupation suivants :

a) Les transferts de biens et de services entre les juridictions fiscales déclenchent des impositions qui ne portent pas nécessairement sur des bénéfices réels.

b) L'incertitude relative à l'imposition des établissements stables est aggravée du fait que les Commentaires portant sur l'article 7 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE suggèrent une dualité de l'approche qui conduit les autorités fiscales dans certains cas à traiter un établissement stable sensiblement comme s'il s'agissait d'une entité indépendante juridiquement distincte de l'entreprise dont cet établissement stable fait partie et, dans d'autres cas, simplement comme une sous-division d'une seule et même entreprise. Dans la première hypothèse, les transferts internes seront évalués en fonction du principe du prix de pleine concurrence en attribuant à la partie de l'entreprise qui est l'auteur du transfert les bénéfices que cette partie aurait pu réaliser si elle avait traité avec une entreprise totalement indépendante. Dans la seconde hypothèse, il peut être jugé souhaitable d'évaluer le transfert en fonction uniquement de son coût historique. En principe, on pourrait être tenté de justifier cette dualité aussi bien par les limites juridiques auxquelles se heurte tout accord conclu entre l'établissement stable et le reste de l'entreprise dont il

fait partie que par la nature même de la transaction en question. Quoi qu'il en soit, il n'en demeure pas moins que cette dualité de l'approche introduit un élément d'incertitude qui peut entraîner des résultats incompatibles avec les principes sous-jacents aux accords de double imposition (l'évitement de la double imposition économique et un juste partage des droits d'imposition au plan mondial) lorsque le pays de sortie impose un transfert donné de biens ou services en fonction d'un prix qui inclut un bénéfice alors que le pays d'entrée ne prend en compte que la valeur comptable résiduelle ou le coût historique (des problèmes similaires pouvant survenir dans la situation inverse).

Le problème est encore plus grave lorsque le pays de résidence de l'entreprise tient compte de l'impôt perçu par le pays de la source à l'égard de l'établissement stable en exemptant d'impôt ces bénéfices. Il peut alors y avoir incompatibilité entre le calcul des bénéfices ainsi exemptés et le calcul des bénéfices imposés dans le pays de source, ce qui peut conduire à une double imposition économique ou à une sous-imposition. Lorsque le pays de résidence tient compte de l'impôt perçu par le pays de source par la méthode du crédit, un problème important ne pourra survenir que s'il considère que le pays de source impose l'entreprise d'une façon inconciliable avec les dispositions de la convention bilatérale applicable. Dans un tel cas, le pays de résidence peut être réticent à créditer totalement l'impôt perçu par le pays de source et cela peut se traduire par une double imposition économique. Cependant, il n'y a généralement pas de risque de non-imposition économique parce que si le revenu imposable sur lequel est perçu l'impôt du pays de source est inférieur à ce que le pays de résidence considère approprié, ceci n'a pour effet que de réduire le montant du crédit que le pays de résidence doit accorder à l'encontre de son propre impôt.

c) Cette incertitude est accrue lorsqu'un établissement stable (par exemple un chantier de construction) n'existe que pour une courte durée et que l'on ne peut alléguer que d'éventuelles distorsions — favorables ou défavorables au contribuable — finiraient par se compenser après un certain nombre d'années.

d) L'existence de deux méthodes pour éliminer les doubles impositions, le droit de chaque pays de définir les résultats acquis à l'étranger selon ses propres règles, ainsi que les conceptions qui concernent le moment où est réalisé un bénéfice ou une perte et les méthodes de conversion monétaire génèrent un potentiel de surimposition et de sous-imposition.

e) Enfin, les différences de traitement existant dans la plupart des pays entre l'imposition des sociétés résidentes et l'imposition des établissements stables d'entreprises étrangères posent la question de savoir si le principe de non-discrimination est respecté et si les différences de traitement sont objectivement imputables à la nature particulière de l'établissement stable.

Le présent rapport aborde ces problèmes et présente des propositions de modifications aux Commentaires sur l'article 7 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune. Ces modifications seront incorporées à la mise à jour 1994 du Modèle qui sera publiée dans les premiers mois de 1994. Le rapport s'articule de la façon suivante : la section II examine la problématique de l'imposition des établissements stables définie par les réponses à un questionnaire adressé aux pays membres et analyse ces réponses. La section III expose les conclusions de cette analyse et les annexes présentent séparément le questionnaire, la résolution de l'AFI et les propositions de modifications aux Commentaires sur l'article 7.

II. PROBLÉMATIQUE DE L'IMPOSITION DES ÉTABLISSEMENTS STABLES

3. Le Comité des affaires fiscales s'est penché sur le problème de la répartition internationale des revenus entre le siège social et ses établissements stables à plusieurs reprises dans les années 1984 à 1986.

4. À la suite des travaux préparatoires réalisés en vue du Congrès de l'AFI de 1986 et des recommandations adoptées lors de ce Congrès (*cf.* annexe I) le Comité a chargé un groupe d'étude *ad hoc* d'élaborer un questionnaire sur le sujet. Le questionnaire fut envoyé en février 1989 à tous les délégués. Dix-sept pays ont répondu au questionnaire et leurs réponses sont analysées ci-dessous.

Analyse et commentaire des réponses reçues

5. Sur les dix-sept pays qui ont répondu au questionnaire, onze *(Australie, Canada, Espagne, États-Unis, Finlande, Grèce, Italie, Nouvelle-Zélande, Portugal, Royaume-Uni* et *Suède*) ont recours à la méthode du crédit pour éliminer la double imposition économique au plan international, et six (*Allemagne, Autriche, Belgique, France, Pays-Bas* et *Suisse*) font appel à celle de l'exemption.

A. Constatation du bénéfice ou de la perte

6. La partie A du questionnaire s'efforçait de savoir si le siège d'une entreprise multinationale et ses établissements stables sont, dans une année commerciale donnée, imposés sur le résultat effectivement réalisé par toute l'entreprise ou s'il y a imposition de bénéfices fictifs. Pour simplifier l'analyse,

seuls ont été pris en considération les transferts internes de marchandises, puisque leur revente à des tiers peut n'intervenir qu'au cours d'exercices commerciaux postérieurs.

Les réponses reçues permettent de dégager trois situations principales :

a) Lorsque le pays de sortie (a/1)[1] est celui du siège de l'entreprise, tant les autorités fiscales des pays d'imputation que celles des pays d'exemption sont, en principe, dans une situation satisfaisante. Les pays d'imputation ne tiennent pas compte du transfert interne et attendent que le bénéfice soit effectivement réalisé par le truchement de l'établissement stable. Les autorités fiscales ne se désintéressent pas pour autant totalement de la valeur comptable à laquelle les marchandises sont enregistrées dans les comptes de l'établissement stable, car le bénéfice déclaré par l'établissement stable aura une incidence sur l'imputation d'impôt qu'ils devront accorder.

Les pays d'exemption ont la faculté de différer l'imposition d'un transfert interne jusqu'à la réalisation effective du bénéfice, à moins que ce ne soit exclu par leur droit interne, celui-ci n'admettant pas de provision correspondant à la plus-value. Il semble que l'*Autriche* et la *France* ne soient pas à même d'accorder à leurs entreprises résidentes une telle provision.

b) Lorsqu'il s'agit de déterminer le bénéfice imposable d'un établissement stable appartenant à une entreprise non résidente (a/2 ; b/4), il y a identité de vues entre les pays d'imputation et ceux d'exemption. Dans les deux cas, le traitement comptable et fiscal est celui que l'on réserve aux entités juridiquement indépendantes. Aussi les pays de sortie (ou d'entrée) ne font-ils aucune différence entre un transfert interne et une vente à des tiers (ou une livraison venant de tiers).

Dans le cas a/2 (pays de sortie), la question se pose de savoir s'il n'y a pas une certaine discrimination des entreprises non résidentes. Ce n'est sans doute pas le cas lorsque l'on a affaire à des transactions internes dont la réalisation effective intervient au cours du même exercice commercial ou au cours de celui qui suit. Ce sera généralement le cas lorsque les biens transférés appartiennent au fonds de roulement de l'entreprise. Par contre, le doute demeure lorsqu'il y a transfert d'immobilisations, notamment lors de la liquidation d'un établissement stable, car l'imposition du bénéfice peut intervenir quelques années avant la réalisation effective des réserves latentes existant au moment du transfert.

1 Ces chiffres renvoient aux cas analysés dans le questionnaire ; voir annexe II.

c) Lorsque le pays d'entrée est le pays du siège de l'entreprise ou que le transfert interne a lieu entre établissements stables de cette même entreprise (b/3 ; c/5), des problèmes peuvent surgir dans les pays d'imputation. En effet, les pays dans lesquels opèrent les établissements stables imposeront les bénéfices imputables aux transferts internes dès qu'ils auront été opérés, et alors même que leur réalisation effective n'interviendrait qu'au cours d'un exercice commercial ultérieur (a/2). Il y aura donc obligatoirement un décalage entre les impôts payés à l'étranger et l'imputation y relative dans le pays du siège de l'entreprise. Or, si le pays de résidence n'accorde aucun report (ou d'autres compensations) en matière de crédit d'impôts, il peut y avoir surimposition du bénéfice en question. On en déduit que le pays de résidence ne peut pas non plus se désintéresser des prix de sortie, tels qu'ils sont pris en considération par le pays de l'établissement stable.

R (13)

En revanche, les pays d'exemption n'ont aucun problème particulier, puisqu'ils peuvent soit se rallier à la réalisation fictive imposée par le pays de l'établissement stable, soit se conformer à la réalité économique et attendre que le bénéfice en question soit effectivement réalisé. Le bénéfice imputable à l'établissement stable sera exempté dans les deux cas.

7. On doit dès lors se demander quelles sont les conséquences pratiques du problème qui surgit lorsqu'un pays de sortie impose un bénéfice sur un transfert interne de marchandises du simple fait qu'elles quittent sa juridiction fiscale ?

De l'avis du Comité, la notion de réalisation dépend essentiellement du droit interne des pays. Il s'ensuit que l'on ne saurait attendre d'un pays de sortie, lorsqu'il taxe des établissements stables d'entreprises étrangères, qu'il diffère l'imposition des transferts de marchandises jusqu'à la réalisation effective des bénéfices y relatifs. Il faut, en effet, se rendre à l'évidence et accepter que les pays d'accueil des établissements stables d'entreprises étrangères ne sont pas à même de suivre le destin d'un bien transféré hors de leur juridiction. Cependant, les pays du siège des entreprises peuvent, par le truchement de la comptabilité générale de l'entreprise, suivre l'ensemble des opérations. Il est donc logique que dans ce cas, la plupart des pays ayant recours à la méthode de l'exemption permettent le report de l'imposition d'un bénéfice relié à un transfert interne jusqu'à sa réalisation effective ; pour les pays d'imputation, il ne saurait d'ailleurs en être autrement.

Dans la mesure où les marchandises transférées par l'établissement stable font partie du fonds de roulement et qu'elles sont en règle générale utilisées dans la fabrication d'autres produits destinés à la vente, voire revendues telles

quelles, le laps de temps séparant l'imposition du transfert de la réalisation effective du bénéfice y relatif sera relativement court. Par conséquent, on peut estimer que cela n'entraînera, en général, aucun inconvénient majeur pour le contribuable, puisque celui-ci dispose normalement d'une certaine souplesse dans la tenue de ses livres et qu'il pourra — si nécessaire — rapprocher les dates des deux événements afin que le transfert de marchandises et la réalisation du bénéfice y relatif apparaissent dans le même exercice commercial.

8. Un problème plus important a trait au laps de temps qui sépare le transfert des marchandises de la réalisation effective du bénéfice y relatif lorsqu'un établissement stable transfère des immobilisations ou — en cas de liquidation — la totalité de ses biens d'exploitation au reste de l'entreprise dont il fait partie. Dans ces cas — qui sont relativement peu fréquents — plusieurs années peuvent s'écouler entre le transfert et la réalisation effective du bénéfice y relatif. Néanmoins, pour les raisons indiquées ci-dessus, il ne serait guère réaliste d'espérer que le pays de sortie prenne des mesures unilatérales pour différer l'imposition jusqu'à la réalisation effective des bénéfices. C'est pourquoi le Comité a estimé qu'il appartenait au pays du siège de l'entreprise de rechercher, au cas par cas, une solution bilatérale avec le pays de sortie, à condition qu'il y ait un risque important de double imposition.

Un autre problème important concerne le transfert de biens dans le contexte des activités bancaires internationales. Un certain nombre de banques ont consenti des prêts à des clients de pays (y compris ces pays eux-mêmes) qui éprouvent de telles difficultés économiques que la valeur de ces prêts en est remise en question. Ces prêts peuvent avoir été consentis par le siège de l'entreprise ou une de ses succursales. À des fins de contrôle et de financement, ils peuvent être transférés de la succursale au siège ou d'une succursale à une autre. Il existe des incertitudes quant à l'impact fiscal de tels transferts. Il s'agit d'abord de déterminer si, au plan fiscal, il doit, d'une façon ou d'une autre, être tenu compte de ces transferts. Selon le Comité, ces transferts ne devraient pas être reconnus lorsqu'il n'est pas possible de les considérer comme liés à des motifs commerciaux normaux, ni comme des transferts qui auraient eu lieu entre des entreprises indépendantes, par exemple lorsqu'ils n'ont lieu qu'à des fins fiscales dans le but de maximiser les allégements fiscaux que peut réclamer une banque. Dans ces cas, en effet, le transfert n'aurait pas eu lieu entre entreprises totalement indépendantes ; par conséquent, ceux-ci n'auraient pas eu d'effet sur le montant des bénéfices qu'une entreprise distincte aurait pu réaliser en traitant en toute indépendance avec l'entreprise qui a l'établissement stable (paragraphe 2 de l'article 7).

Il peut toutefois y avoir certains cas dans lesquels de tels transferts devraient être reconnus. Cette position pourrait être justifiée par l'existence d'un marché commercial pour le transfert de tels prêts entre différentes banques, les conditions d'un transfert interne étant alors similaires à celles d'un transfert entre banques indépendantes. Un exemple serait celui d'une banque qui fermerait une succursale donnée et devrait par conséquent effectuer le transfert des prêts de cette succursale soit au siège, soit à une autre succursale. Un autre exemple est celui de l'ouverture d'une succursale dans un pays donné suivi du transfert à cette succursale, uniquement pour des raisons commerciales, des prêts antérieurement consentis aux résidents de ce pays par le siège ou par d'autres succursales.

Selon le Comité, dans la mesure où un tel transfert est reconnu au plan fiscal, on devrait considérer que le prêt a été transféré à sa juste valeur sur le marché libre à la date du transfert. Se pose alors la question de savoir si un allégement doit être accordé pour le montant de la différence entre la valeur nominale du prêt et sa valeur sur le marché libre pour déterminer le bénéfice réalisé par la succursale de la banque qui a effectué ce transfert. Selon le Comité, il doit être tenu compte d'un allégement pour la détermination du bénéfice de l'établissement stable, puisqu'entre des entités indépendantes, la valeur du prêt à la date du transfert aurait été prise en compte pour décider du prix à facturer et puisque les principes d'une saine comptabilisation requièrent que la valeur comptable de l'actif soit modifiée pour tenir compte de la valeur au marché. Toutefois, le droit interne des États varie quant au moment où un allégement doit être accordé pour la perte subie en raison de la baisse de la valeur marchande d'un prêt au dessous de sa valeur nominale. Certains pays tiennent compte de la variation annuelle de la valeur marchande alors que d'autres tiennent plutôt compte de la perte subie lors de la cession finale du prêt. Il faut se souvenir qu'au moment où une banque transfère un prêt d'une succursale à une autre, la banque dans son ensemble ne subit aucune perte réelle et la véritable perte ne pourra être déterminée avec précision qu'au moment où le prêt sera cédé ou remboursé. Néanmoins, il ne sera pas toujours raisonnable de reporter la détermination de la perte subie par la succursale qui a transféré le prêt jusqu'au moment où ce prêt sera finalement cédé par la banque. Si la succursale bénéficiaire du transfert cédait ce prêt très rapidement, le pays de la succursale qui a transféré le prêt devrait avoir le droit de limiter l'allégement total accordé à la banque à la différence entre le coût historique (généralement la valeur nominale) du prêt et le montant effectivement obtenu lors de la cession. Dans ce cas, la perte totale pour la banque dans son ensemble serait prise en compte fiscalement dans le pays où est situé la succursale qui a effectué le transfert et il n'y aurait pas de raison pour accorder un allégement supplémentaire dans le pays où le prêt a été transféré lorsqu'il s'agit d'un pays d'exemption.

R (13)

Dans le but d'accorder un allégement suffisant pour une telle perte, les deux juridictions concernées devraient parvenir à un accord sur une base mutuellement compatible pour accorder l'allégement. Dans ce cas il devrait être tenu compte du point de savoir si la valeur de transfert, à la date du transfert interne, a été le résultat d'une erreur de jugement sur la solvabilité du débiteur ou si la valeur à cette date reflétait bien un jugement approprié de la situation du débiteur à ce moment. Dans le premier cas, il pourrait être approprié, pour le pays de la succursale auteur du transfert, de limiter l'allégement à la perte réellement subie par la banque dans son ensemble et, pour le pays bénéficiaire, de ne pas taxer le gain ultérieur apparent. Cependant, lorsque le prêt a été transféré pour des raisons commerciales entre deux parties de la banque et qu'après un certain temps il a augmenté de valeur, la succursale auteur du transfert devrait normalement bénéficier d'un allégement sur la base de la valeur réelle à la date du transfert. La situation est quelque peu différente lorsque l'entité bénéficiaire est le siège de la banque et est située dans un pays d'imputation. La raison en est que normalement, le pays d'imputation basera l'imposition de la banque sur ses résultats mondiaux et accordera donc un allégement en tenant compte des pertes totales relatives au prêt, entre le moment où il a été conclu et celui où il a été finalement cédé. La succursale auteur du transfert devrait alors avoir droit à un allégement pour la période au cours de laquelle le prêt était en sa possession, suivant les principes ci-dessus. Le pays du siège évitera alors la double imposition par un crédit d'impôt correspondant à l'impôt supporté dans le pays d'accueil.

B. *Liberté contractuelle ou reconnaissance limitée des accords conclus entre les établissements stables et le reste de l'entreprise dont ils font partie*

9. La partie B du questionnaire se penchait sur cette question complexe. Il peut être utile de faire d'emblée observer que s'il est vrai que le terme de contrat n'a guère de sens à l'intérieur d'une même entité juridique, il n'en reste pas moins que, bien souvent, les autorités fiscales exigent (ou tolèrent) des écritures comptables comme s'il y avait eu une transaction entre tiers indépendants.

Le principe d'une comptabilisation (ou d'un calcul) au « prix de pleine concurrence » semble faire l'unanimité chaque fois que les biens ou les services transférés sont essentiellement les mêmes que ceux que l'entreprise fournit ou rend à des tiers dans le cadre de son activité principale. Dans tous les autres cas, un principe général de reconnaissance limitée s'applique aux accords conclus entre les établissements stables et le reste de l'entreprise dont ils font partie. Cela conduit à des approches fort différentes, selon la

conception qui prévaut dans le cas d'espèce (réalité économique, égalité de traitement ou technique purement fiscale) :

— fixation de prix de pleine concurrence, notamment lorsque les fonctions exercées sont — par leur nature et importance — comparables à celles qui font l'objet de transactions entre sociétés d'un même groupe ;
— imputation exacte des coûts relatifs aux fonctions de l'établissement stable ;
— répartition d'un bénéfice global selon l'importance des fonctions respectives.

Il semble que la reconnaissance limitée des accords conclus entre les établissements stables et le reste de l'entreprise soit souvent dictée par la crainte que l'application du principe de l'entité distincte et des prix de pleine concurrence ne conduise à des résultats artificiels. Deux réflexions contenues, par exemple, dans la réponse de l'*Australie* nous paraissent particulièrement significatives de cette crainte :

R (13)

> La reconnaissance des contrats internes peut cependant résulter dans la création de profits ou de pertes et de revenus ou déductions artificiels, allant même jusqu'au point où le bénéfice imposable de l'entreprise dans son ensemble différerait de celui qui serait calculé si l'entreprise exerçait son activité depuis un lieu unique. Ceci serait considéré comme contraire aux principes sous-jacents à la conclusion de conventions fiscales.
>
> Cependant, comme il a été mentionné précédemment, l'application stricte du principe du prix de pleine concurrence à des transactions entre un établissement stable et son siège pourrait aboutir à la création de déductions pour des dépenses qui n'ont pas été supportées ou de revenus qui n'ont pas été réalisés par l'entreprise, et sur ce point nous ne traiterions pas nécessairement le résident et l'établissement stable de la même manière.

De l'avis du Comité, une telle crainte n'est pas justifiée si l'on est conscient du rôle que doit jouer l'application du principe des prix de pleine concurrence à l'intérieur de la même entité juridique. L'application dudit principe doit, en effet, servir à déterminer la part de chaque pays dans le résultat réel de l'entreprise. La crainte exprimée par l'*Australie* est cependant certainement justifiée si l'on pense aux cas où l'entreprise se laisse taxer tantôt selon la méthode directe (ou de l'entité distincte), tantôt selon une méthode indirecte (ou de répartition).

10. La situation actuelle crée, sans aucun doute, une grande insécurité tant pour les entreprises contribuables que pour les autorités fiscales concernées. Il est vrai que les entreprises devraient davantage fonder leurs accords

internes sur les fonctions réellement exercées dans leurs différentes parties, et les quantifier de manière cohérente dans les comptes du siège et des établissements stables, plutôt que de recourir à des artifices juridiques tendant à créer des rapports contractuels qui ne refléteraient guère la réalité économique. Ainsi, par exemple, un accord interne pourrait conférer à un établissement stable de ventes des fonctions de commettant (qui accepte tous les risques et a droit à tous les bénéfices de l'activité) alors qu'en réalité, l'établissement stable en question n'exerce qu'une fonction de mandataire ou d'agent (avec limitation des risques et des recettes) ; la situation inverse est aussi concevable.

La prise en considération des fonctions réelles resterait toutefois illusoire si elle ne se répercutait pas de manière symétrique dans les comptes des différentes parties de l'entreprise. Par conséquent, il est indispensable que la valeur de sortie, dans les comptes de l'établissement stable exportateur, et la valeur d'entrée, dans les comptes de l'établissement stable importateur, soient — du moins dans la monnaie nationale ou fonctionnelle dans laquelle l'entreprise comptabilise ses transactions — toujours identiques.

11. La situation actuelle pourrait être améliorée si tous les pays membres pouvaient s'entendre sur les circonstances dans lesquelles il faut appliquer la méthode directe ou au contraire la méthode indirecte. Une fois la méthode appropriée définie d'un commun accord, elle devrait être appliquée par tous les pays dans lesquels opère l'entreprise. La symétrie recherchée serait évidemment grandement facilitée si tous les pays concernés pouvaient se fonder sur la monnaie nationale ou fonctionnelle de l'entreprise.

Enfin, le Comité a confirmé que la tenue régulière et symétrique des comptes du siège et de ses établissements stables ne dispenserait en aucun cas la contribuable d'apporter la preuve que ses comptes reflètent bel et bien la réalité économique.

C. *Principe de l'entreprise distincte : prix de pleine concurrence ou imputation des coûts*

12. La partie C du questionnaire était censée vérifier si la dualité de l'approche, telle qu'elle ressort des Commentaires relatifs à l'article 7 du Modèle de Convention fiscale, est confirmée par la pratique des autorités fiscales.

La tendance générale est certes conforme aux Commentaires, mais il y a néanmoins un certain nombre d'exceptions importantes qui doivent être examinées.

C.1 Marchandises, techniques et marques, services, valeurs financières

13. Il semble que le principe du prix de pleine concurrence soit admis pour les transferts définitifs de biens lorsque ceux-ci gardent une valeur marchande certaine au-delà de l'exercice commercial durant lequel ils ont été transférés, l'allocation pour amortissement étant ensuite accordée en fonction de cette valeur de transfert. Cela concerne tant les biens corporels en général (matières premières, produits semi-finis ou finis et équipements industriels) que certains biens incorporels, c'est-à-dire les brevets, le « *know-how* » et les marques. (Il est toutefois évident que le transfert définitif d'un brevet ou de « *know-how* » revêt un caractère exceptionnel).

Dans tous les autres cas, notamment pour ce qui a trait aux services de l'administration centrale, à l'usufruit de biens incorporels, à la cession temporaire d'équipement industriel, ainsi qu'aux transferts de participations et d'avoirs (créances ou liquidités) en monnaie nationale ou étrangère, la règle généralement suivie est celle de l'imputation des coûts effectifs (historiques). Ainsi, par exemple, la mise à disposition temporaire d'équipements n'entraînera, en principe, qu'un prix de transfert correspondant à l'amortissement comptable habituel de ces biens. La majorité des pays exclut donc les paiements de redevances et de loyers, et même la réalisation de pertes ou de gains de change sur les transferts d'avoirs en monnaie étrangère.

R (13)

Quelles sont donc les exceptions à la tendance générale ?

— En ce qui concerne le transfert définitif de brevets, de « *know-how* » ou de marques, l'*Australie* n'admet que l'imputation des coûts effectifs ;
— *La Finlande, la France, la Grèce, l'Italie, les Pays-Bas et la Suisse* admettent que les services de l'administration centrale soient facturés « au prix de pleine concurrence ». Toutefois, lorsque les services rendus profitent à des degrés divers à l'ensemble de l'entreprise (c'est-à-dire au siège et à tous ses établissements stables) et que la méthode directe s'avère administrativement inapplicable, la *France* et la *Finlande* répartissent le coût effectif des services sans y inclure une marge bénéficiaire ;
— *La France, la Grèce, l'Italie et la Suisse* admettent que les licences d'utilisation de biens incorporels soient rémunérées « au prix de pleine concurrence ». En matière de R + D, la *Belgique* n'admet une rémunération au prix de pleine concurrence que pour les prestations effectivement reçues et non pour la simple obtention du droit d'utiliser des biens incorporels ;
— *L'Allemagne, la France, l'Italie et la Suisse* admettent que la cession temporaire d'équipement industriel soit rémunérée au prix de pleine concurrence ;

— *La Belgique, la Finlande, la France, l'Italie, les Pays-Bas, le Portugal et la Suisse,* admettent que les participations et les avoirs en monnaie nationale ou étrangère soient transférés à la valeur réelle.

Toutefois, indépendamment de la nature du bien transféré ou du service rendu, tous les pays de sortie exigent que les établissements stables d'entreprises étrangères observent le principe du prix de pleine concurrence (*cf.* A/a/2). Il existe néanmoins une limite à ce principe relativement à la fourniture de services qui, du point de vue du pays de sortie d'un établissement stable, sont accessoires : dans ce cas, le Comité est d'avis qu'il est plus indiqué de répartir les coûts réels conformément aux positions énoncées aux paragraphes 18 et 19 de la version actuelle des Commentaires portant sur l'article 7.

14. La diversité des réponses reçues ne permet pas d'identifier une méthode d'attribution des bénéfices et des charges qui puisse s'appliquer aussi bien aux transferts de biens en provenance qu'à destination d'un pays et qui soit universellement acceptée. Ceci est regrettable, même si des mécanismes satisfaisants peuvent être établis pour éliminer toute double imposition ou non-imposition qui en résulterait. Le Comité est d'avis qu'il faudrait compléter les Commentaires actuels sur l'article 7 par des indications permettant aux pays membres de s'entendre plus facilement sur les méthodes appropriées aux différentes circonstances.

R (13)

Dans une certaine mesure, les difficultés ont trait à la nécessité de concilier les paragraphes 2 et 3 de l'article 7 du Modèle de Convention fiscale. On a parfois fait observer que cette conciliation peut poser des problèmes pratiques dans la mesure où, en vertu du paragraphe 2, les prix des transactions entre l'établissement stable et le siège doivent normalement être fixés dans des conditions de pleine concurrence et procurer à l'entité qui effectue le transfert le type de bénéfice qu'elle aurait pu s'attendre à réaliser si elle effectuait une transaction avec une entreprise indépendante, tandis que les termes du paragraphe 3 laissent entendre que la déduction des dépenses encourues pour l'établissement stable doit correspondre au coût effectif de ces dépenses, normalement sans y ajouter un élément de bénéfice.

En fait, selon le Comité, si l'application du paragraphe 3 peut poser des problèmes pratiques, en particulier pour ce qui est des principes de l'entreprise indépendante et des prix de pleine concurrence sur lesquels repose le paragraphe 2, il n'y a pas de différence de principe entre les deux paragraphes. Le paragraphe 3 indique que, dans la détermination des bénéfices d'un établissement stable, la déduction de certaines dépenses doit être autorisée tandis que le paragraphe 2 prévoit que les bénéfices déterminés conformément à la règle qui figure au paragraphe 3, qui concerne la déduction des dépenses, doivent être ceux qu'une entreprise distincte exerçant les

mêmes activités ou des activités similaires dans les mêmes conditions ou dans des conditions similaires aurait réalisés. Par conséquent, si le paragraphe 3 fixe une règle applicable à la détermination des bénéfices de l'établissement stable, le paragraphe 2 suppose que les bénéfices ainsi déterminés correspondent à ceux qui auraient été réalisés par une entreprise distincte et indépendante.

En pratique, lorsqu'on applique ces principes à la détermination des bénéfices d'un établissement stable, la question peut se poser de savoir si une dépense particulière encourue par une entreprise peut vraiment être considérée comme effectuée aux fins poursuivies par l'établissement stable, compte tenu du principe d'entité distincte énoncé au paragraphe 2. Il est vrai qu'habituellement des entreprises indépendantes chercheront à réaliser un bénéfice et que lorsqu'elles procèdent à des transferts d'actifs ou à des prestations de services réciproques, elles exigeront un prix correspondant à ce que le marché peut supporter. Mais il existe des circonstances dans lesquelles un actif ou un service particulier n'aurait pu être obtenu d'une entreprise indépendante ou dans lesquelles des entreprises indépendantes acceptent de partager les coûts d'une activité conjointe d'entreprises pour leur bénéfice mutuel. Dans de tels cas, il peut être souhaitable de considérer les dépenses encourues par l'entreprise comme étant à la charge de l'établissement stable. La difficulté vient de la nécessité de distinguer les cas de ce type et ceux où une dépense encourue par une entreprise ne doit pas être considérée comme une dépense de l'établissement stable et où le bien ou service doit être considéré, en vertu du principe de l'entité distincte, comme ayant été transféré entre le siège et l'établissement stable à un prix qui comporte un élément de bénéfice. La question qui doit être posée est de savoir si le transfert interne, qu'il soit de nature temporaire ou définitive, est du genre de ceux que l'entreprise, dans le cours normal de ses activités, aurait facturés à une tierce personne au prix de pleine concurrence, c'est-à-dire en incluant normalement dans le prix de vente un bénéfice approprié. Cette question peut être traitée en fonction de chacune des catégories identifiées au paragraphe 13 ci-dessus :

R (13)

a) Marchandises

Lorsque des marchandises sont fournies, aux fins de revente, soit à l'état de produits finis, de matières premières ou de produits en cours de fabrication, il est normalement indiqué d'appliquer les dispositions du paragraphe 2 de l'article 7 et, par conséquent, d'allouer à la division de l'entreprise qui effectue la fourniture un élément de profit calculé en fonction du prix de pleine concurrence. Comme le souligne le paragraphe 13 ci-dessus, il peut cependant y avoir des exceptions. Ainsi, les marchandises peuvent avoir été fournies non pour fins de revente, mais pour usage temporaire dans le cadre d'activités commerciales de telle sorte qu'il soit approprié pour chacune des divisions de

l'entreprise qui partagent l'utilisation de cet équipement de n'en supporter qu'une partie du coût, c'est-à-dire, dans le cas d'une usine, la partie de la dépense d'amortissement qui se rapporte à l'usage de chacune de ces divisions.

Évidemment, il ne faut pas perdre de vue que la simple acquisition de marchandises ne constitue pas un établissement stable de sorte que la question de l'attribution de bénéfices ne se pose pas dans un tel cas.

b) Techniques et marques

Entre membres d'un même groupe, il y a habituellement deux façons de traiter les dépenses et droits incorporels. Les membres du groupe peuvent convenir d'un mécanisme de partage des dépenses selon lequel les coûts réels de la production du droit incorporel sont partagés entre eux. Alternativement, ces coûts peuvent être supportés par un seul membre ; dans ce cas, il est normal que, compte tenu de la valeur des droits en question, les autres membres du groupe s'attendent à payer des redevances etc. au membre qui en est propriétaire. Par ailleurs, le paiement de redevances est la règle entre sociétés indépendantes, quoique des accords de partage des coûts soient utilisés dans certains secteurs.

En principe, des règles semblables devraient s'appliquer pour répartir les bénéfices d'une même entité. Il peut cependant être extrêmement difficile d'attribuer la « propriété » d'un bien incorporel à une seule division d'une entreprise et de prétendre que cette division devrait recevoir des redevances d'autres divisions comme si elle était indépendante. Puisqu'il n'y a qu'une entité juridique, il est impossible d'attribuer la propriété d'un bien à une division spécifique. De plus, il sera souvent difficile, en pratique, d'attribuer les coûts de création de biens incorporels à une seule division. Il peut donc être préférable de considérer que les coûts de création de droits intangibles sont attribuables à toutes les divisions de l'entreprise qui les utiliseront et que leurs coûts de création doivent être répartis en conséquence. Dans ce cas, il serait indiqué d'allouer les coûts réels de création de ces droits incorporels entre les différentes divisions d'une entreprise sans tenir compte d'un élément de profit ou de redevances. On pourrait objecter que les droits incorporels ont pu être créés et leur coût acquitté avant même la mise sur pied d'une division telle une succursale outre-mer ; à cela, on peut répondre qu'il est tout aussi possible que les coûts de création soient alloués à un établissement stable qui cessera d'exister avant que les droits à la création desquels il a participé ne portent fruit. Par conséquent, il semble que la meilleure solution soit, en règle générale, celle de l'allocation des coûts réels historiques au fur et à mesure où ils sont encourus. Les autorités fiscales doivent toutefois être conscientes du fait que les effets négatifs éventuels des

activités de recherche et de développement, tels la responsabilité légale du producteur et la pollution de l'environnement, doivent aussi être attribués aux différentes divisions. Une solution alternative qui a été examinée par le Comité consiste à ne considérer comme propriétaires des droits incorporels que les seules divisions qui ont réellement participé à la création de ces droits et, par conséquent, de considérer que seules ces divisions doivent supporter ces risques de sorte qu'elles seules ont droit à une indemnisation à ce titre. Mais il est encore plus important que la solution adoptée, quelle qu'elle soit, fasse l'objet d'une entente entre les autorités compétentes du pays de résidence et de celui où est situé l'établissement stable.

c) Services

Dans le domaine des services, il est souvent difficile de déterminer si, dans un cas donné, le coût d'un service spécifique doit être réparti entre les différentes divisions d'une entreprise soit en fonction du coût historique réel, soit en fonction du coût majoré d'un élément de profit représentant le bénéfice de la division qui fournit ce service. Dans un cas extrême, il se peut que l'activité commerciale de l'entreprise dans son ensemble consiste précisément à fournir des services à des tierces parties et que même si, dans les formes, le service est rendu à une autre division de l'entreprise, il est en fait fourni à un client distinct. Dans un tel cas, il pourrait être erroné de considérer que le service a été fourni à une autre division de l'entreprise.

R (13)

Dans des situations plus normales, il se peut qu'une partie de l'activité commerciale corresponde à la fourniture de tels services et que des frais standard soient perçus pour ceux-ci. Les services financiers offerts par les banques en sont un exemple : ceux-ci peuvent être fournis à d'autres divisions de l'entreprise sur la même base qu'à un client externe. Dans ce cas, il sera généralement approprié de facturer un service pour un montant équivalent à celui qui serait facturé à un client indépendant.

Le plus souvent, cependant, la fourniture de services représente simplement une partie des fonctions administratives générales de l'ensemble de la société. Il en est ainsi, par exemple, lorsque l'entreprise a un programme de formation dont bénéficient les salariés de chacune de ses divisions. Il sera habituellement indiqué de considérer les coûts de tels services comme faisant partie des frais généraux d'administration de l'ensemble de l'entreprise, ceux-ci devant alors être répartis à leur coût historique réel entre les différentes divisions pour lesquelles ils ont été encourus sans que l'on procède à une majoration représentant le bénéfice d'une autre division. Il peut être malaisé de déterminer de façon précise la ligne de démarcation. Le Comité est d'avis qu'il est plus important que les autorités fiscales du pays de la division qui fournit les services et du pays de celle qui en bénéficie s'entendent pour traiter

ces services sur une base compatible que de décider de quel côté de la ligne de démarcation entre le prix de pleine concurrence et le coût historique ces services se situent réellement.

d) Valeurs financières

Le Comité considère que le traitement des gains et pertes de change occasionnés par les transferts internes de valeurs financières soulève des problèmes particuliers qui concernent surtout les banques et institutions financières et que ceux-ci ne devraient pas être examinés en détail dans ce rapport en raison de leur complexité et de leur caractère hautement spécialisé. Certains problèmes liés aux transferts de valeurs financières sont examinés dans le rapport sur les opérations bancaires internationales apparaissant dans la publication « Prix de transfert et entreprises multinationales — Trois études fiscales ». Le présent rapport n'entend pas s'écarter des opinions exprimées à ce sujet dans cet autre rapport. Une question qui n'y est pas abordée est celle du transfert de prêts entre les divisions d'une même banque ; cette question est examinée au paragraphe 8 ci-dessus.

Les autres problèmes principaux dont traite la publication mentionnée ci-dessus sont la prise en compte ou non des frais engagés relativement aux transferts de fonds entre les différentes divisions d'une banque et l'attribution d'une partie du capital à un établissement stable d'une banque lorsqu'il y a un transfert d'actifs à cet établissement et lorsqu'il n'y en a pas. Les opinions divergentes des pays membres sur ces questions continuent de poser des difficultés pratiques et le présent rapport se contente de souligner le caractère souhaitable d'une entente portant sur des façons compatibles de traiter ces problèmes.

15. En résumé, le Comité estime que la priorité doit être donnée à l'adoption d'une approche fiscalement neutre permettant d'éviter aussi bien les cas de double imposition que les cas de non-imposition pouvant résulter des différentes approches adoptées par les pays membres de l'OCDE. Le Comité s'est penché sur la question de savoir si la neutralité fiscale pouvait être atteinte en recommandant une application universelle du principe du prix de pleine concurrence incluant habituellement, mais non invariablement, un élément de profit ; cependant, pour les raisons mentionnées ci-dessus, il a été jugé qu'une telle application universelle qui mettrait de côté la méthode de répartition des coûts mentionnés au paragraphe 3 de l'article 7 ne serait pas appropriée dans tous les cas. De façon générale, le principe du prix de pleine concurrence, selon lequel le coût de marchandises, services etc. est fonction du prix qui aurait été exigé d'une tierce partie, demeure généralement applicable mais il existe nombre de cas où l'application de ce principe tend à

la conclusion que l'entente qui aurait été conclue entre parties traitant au prix de pleine concurrence aurait eu pour effet de répartir une dépense donnée sur la base de son coût historique sans égard à la question de savoir quelle partie a engagé cette dépense en premier lieu.

C.2 Capital de dotation, capitaux de source externe (emprunts) ou capitaux propres sous forme de prêts portant intérêt

16. La partie C.2 du questionnaire examinait le problème de la rémunération des prêts internes. La règle émanant des Commentaires du Modèle de Convention fiscale est suivie par la majorité des pays. La rémunération d'un prêt interne n'est dès lors généralement pas admise. Il s'ensuit que les intérêts passifs engagés dans l'intérêt exclusif d'un établissement stable donné ne sont déductibles que du résultat de cet établissement stable ; dans tous les autres cas, les intérêts passifs sont ventilés entre le siège et tous ses établissements stables (les *États-Unis* n'appliquent que cette méthode indirecte).

R (13)

Il est rare que les pays aient des règles précises relatives au capital de dotation des établissements stables, de sorte que ce capital varie en fonction du cas d'espèce et peut même être relativement modeste, voire inexistant (sauf dans le cas de l'*Australie*). Cependant, dans d'autres pays (tels les *Pays-Bas* et la *Suisse*) le capital ne se démarquera pas, dans les faits, de ce qui est habituel pour des entreprises semblables opérant dans le même secteur. *La Finlande, l'Italie et la Suisse* autorisent, en principe, la rémunération des prêts internes. *La France*, par contre, n'admet une telle rémunération que si le financement interne procède d'une relation commerciale. Des problèmes qui sont liés à cette question mais qui sont spécifiques aux banques font l'objet de commentaires aux paragraphes 8 et 14 ci-dessus.

17. En ce qui concerne les pays qui prélèvent un impôt sur l'actif net, il semble que la déduction de dettes soit toujours admise dans la mesure où celles-ci résultent de transferts pour lesquels les autorités fiscales exigent, ou tolèrent, un prix de pleine concurrence, ce qui implique une valeur correspondante parmi les actifs de l'établissement stable. Ces dettes seraient par conséquent traitées comme des comptes fournisseurs.

18. Dans le cadre de cette étude, la question principale n'est pas tant de savoir si des rapports créanciers/débiteurs sont admis à l'intérieur de la même entité juridique, mais bien davantage de décider si des prêts peuvent être rémunérés à des taux de pleine concurrence. Cette question se pose essentiellement pour deux raisons :

— d'un point de vue juridique, le transfert de la jouissance d'un capital, contre rémunération et promesse de restitution à l'échéance, est, en

fait un acte formel qui n'est guère compatible avec la véritable nature juridique de l'établissement stable ;

— d'un point de vue économique, les dettes et créances internes peuvent se révéler inexistantes. En effet, dans l'hypothèse où l'entreprise serait exclusivement, ou de manière prépondérante, financée par du capital-actions, elle ne devrait pas être autorisée à facturer des intérêts qu'elle n'a manifestement pas supportés. S'il est vrai que la symétrie des charges et des recettes ne faussera pas le résultat global de l'entreprise, il n'en reste pas moins que les résultats partiels risquent d'être modifiés arbitrairement.

Dans la vie économique, tant le siège d'une entreprise que ses établissements stables ont recours à l'emprunt. Or, si ces emprunts étaient exclusivement destinés à financer l'activité de celui qui les a contractés, tout le problème se réduirait à une simple question de sous-capitalisation. En réalité, les emprunts contractés notamment par le siège de l'entreprise ne serviront généralement que dans une certaine proportion aux besoins de celui-ci, car l'autre partie servira à doter les succursales d'un capital de base.

19. L'approche que suggèrent les Commentaires sur l'article 7, à savoir une répartition à la fois directe et indirecte des dettes effectives, est critiquable, car elle causera souvent des difficultés.

Il est notoire que la répartition indirecte des charges d'intérêts en totalité ou de la partie de ces intérêts qui reste après certaines imputations directes, se heurte à des difficultés pratiques. En effet, un calcul exact n'est possible que si l'on peut déterminer l'état annuel moyen des actifs et passifs dans toutes les parties de l'entreprise. De surcroît, un tel calcul présuppose une activité homogène dans toute l'entreprise. Quelle serait donc la valeur matérielle d'une répartition proportionnelle des charges d'intérêts si elle ne faisait aucune distinction entre les différentes activités d'une entreprise fortement décentralisée ? Les conséquences fiscales en seraient fort probablement faussées. De plus, il est bien connu que la répartition directe des charges totales d'intérêts peut ne pas refléter de façon fidèle les coûts de financement de l'établissement stable puisque le contribuable est à même de contrôler l'endroit où les emprunts sont contractés et certains ajustements peuvent s'avérer nécessaires pour traduire la réalité économique.

20. Après de longues discussions, la majorité des pays membres a estimé qu'il serait préférable de rechercher une solution praticable qui tiendrait compte d'une structure de capital appropriée aussi bien à l'entreprise qu'aux fonctions qu'elle exerce. Ainsi, l'interdiction de déduire des charges liées à des prêts ou comptes fournisseurs internes demeure une règle d'application générale, sous réserve des problèmes spécifiques aux banques dont il est fait état ci-dessus. En cas de sous-capitalisation d'un établissement stable, il

appartiendrait au pays du siège de l'entreprise d'écarter tout danger de double imposition en accordant une déduction pour la partie des intérêts que l'établissement stable n'a pu déduire de son bénéfice imposable. Si l'établissement stable était sur-capitalisé, on devrait lui permettre de déduire un montant équitable à titre d'intérêt présumé et une telle rémunération de la fonction financière constituerait une compensation pour le siège pour ne pas avoir investi le capital excédentaire sous forme de prêt à long terme. La réponse à la question de savoir si un établissement stable est sous-capitalisé ou sur-capitalisé dépendra en principe des règles et pratiques du pays d'accueil à moins qu'un accord amiable à l'effet contraire ne soit adopté en vertu de l'article 25 du Modèle de Convention fiscale.

D. Imposition du bénéfice réel ; consolidation

21. La partie D du questionnaire devait, pour l'essentiel, explorer s'il existe une possibilité de taxer les établissements stables en tenant dûment compte du résultat global de l'entreprise. Ce problème surgit évidemment lorsque l'un ou l'autre établissement stable est déficitaire ou, *a fortiori*, lorsque l'entreprise a subi une perte globale.

R (13)

Les réponses sont claires et nettes : les pays qui ont accueilli des établissements stables d'entreprises étrangères ne considèrent que les résultats imputables à ces établissements stables. Par conséquent, l'obligation de prendre en considération le résultat global n'échoit qu'au pays du siège de l'entreprise. Il n'y a, sur ce point, quasiment aucune divergence entre les pays d'imputation et ceux d'exemption bien que :

- lorsque la *Belgique* est le pays du siège d'une entreprise, les pertes subies dans certains des établissements stables de l'étranger ne sont prises en considération que dans la mesure où elles sont supérieures aux bénéfices réalisés dans les autres établissements stables de l'étranger de l'entreprise résidente concernée ;
- la *France* applique le principe de territorialité tant aux bénéfices qu'aux pertes à l'étranger ; les sociétés qui ont leur siège en France peuvent toutefois être admises, sur option, au régime du bénéfice mondial ou du bénéfice consolidé.

22. Les constatations ci-dessus renvoient à nouveau aux problèmes qui peuvent surgir du fait que les établissements stables sont imposés sur les transferts internes avant même que les bénéfices y relatifs soient effectivement réalisés. Le cas échéant, des solutions bilatérales seraient susceptibles d'écarter tout risque important de surimposition (*cf.* paragraphes 7 et 8). Néanmoins, le Comité a tenu à confirmer que le pays de l'établissement stable a un droit d'imposition absolu sur les bénéfices réalisés sur son territoire ou, d'une manière plus générale, sur les bénéfices qui sont

imputables à cet établissement stable. Il est donc exclu qu'un établissement stable rentable supporte, ne serait-ce qu'à titre provisoire, une part quelconque des pertes subies par le reste de l'entreprise dont il fait partie ou que son imposition soit même annulée en cas de perte globale de l'entreprise. Par conséquent, si un pays d'exemption ne prend pas en compte les pertes subies par les établissements stables étrangers d'une entreprise résidente, il ne s'agit en aucun cas d'une violation du principe de territorialité. Cependant, puisque la plupart des pays d'exemption tiennent compte des pertes subies par les établissements stables à l'étranger, il y a un risque potentiel de double déduction de ces pertes à moins que le pays de résidence n'ait la possibilité légale de faire les ajustements rétroactifs nécessaires (par exemple les *Pays-Bas* pendant 8 ans et la *Suisse* pendant 7 ans).

E. Cas spéciaux

23. La partie E du questionnaire traitait des cas spéciaux et s'il n'est guère possible de dégager une synthèse des solutions proposées sous cette rubrique, il convient de noter que tous les pays qui ont répondu s'accordent pour reconnaître que les cas spéciaux doivent être traités à la lumière du principe du prix de pleine concurrence.

F. Imputation des bénéfices et principe de non-discrimination

24. La partie F du questionnaire se penchait sur cette question. Il est difficile de dire si le traitement des établissements stables de sociétés étrangères est, globalement, aussi favorable que celui des sociétés résidentes, car une différence de traitement peut être ressentie comme étant discriminatoire, alors que d'autres différences peuvent, aux yeux de la contribuable, être favorables aux établissements stables. En outre, certaines différences découlent de la nature réelle des établissements stables. La question principale est donc de savoir si cette nature réelle est prise en considération de manière neutre et cohérente ou si la mosaïque des conceptions existantes n'exige pas un réexamen des Commentaires sur l'article 24 (Non-discrimination) en ce qui a trait aux établissements stables.

25. Le Comité compte aborder cette question lors de travaux futurs, notamment en ce qui a trait aux dispositions ne permettant pas aux établissements stables de réclamer les déductions ou exemptions concernant les produits de participation ou la constitution de réserves en franchise d'impôts.

G. Méthodes pour éliminer les doubles impositions

26. La partie G du questionnaire examinait les moyens mis en œuvre par les pays d'imputation et d'exemption pour éliminer les doubles impositions. Les

descriptions données par les pays d'imputation de leurs méthodes en vue d'éliminer les doubles impositions peuvent être résumées comme suit :

— *Australie* : Sur une base mondiale, mais en fonction de trois catégories de revenu. Les crédits excédentaires peuvent être transférés au sein d'un groupe de sociétés à participation entière pour réduire l'impôt australien payable sur un revenu du même type réalisé dans la même année par une autre société de ce groupe ;
— *Canada :* Par pays ; tout crédit non utilisé est reportable sur les trois exercices antérieurs et les sept suivants ;
— *Espagne* : Le crédit pour impôt étranger est déterminé par revenu provenant de chaque opération et par pays sans report des crédits excédentaires sur les exercices antérieurs ni sur les exercices suivants ;
— *États-Unis* : Sur une base mondiale, mais séparément par catégorie de revenu ; les crédits excédentaires peuvent être reportés sur les deux exercices antérieurs et les cinq suivants ;
— *Finlande* : Par pays sans report des crédits excédentaires sur les exercices antérieurs ni sur les exercices suivants ;
— *France* : En cas de dérogation, sur option, au principe de territorialité (*cf.* paragraphe 21), crédit global avec report sur les cinq exercices suivants ;
— *Grèce* : Par pays sans report des crédits excédentaires sur les exercices antérieurs ni sur les exercices suivants ;
— *Italie* : Limite par pays sans report des crédits excédentaires sur les exercices antérieurs ni sur les exercices suivants ;
— *Nouvelle-Zélande* : Par pays sans report des crédits excédentaires sur les exercices antérieurs ni sur les exercices suivants ;
— *Portugal* : Par pays sans report des crédits excédentaires sur les exercices antérieurs ni sur les exercices suivants :
— *Royaume-Uni* : Par élément de revenu sans report des crédits excédentaires sur les exercices antérieurs ni sur les exercices suivants ;
— *Suède* : Crédit global (avec report sur les trois années suivantes).

R (13)

Ces réponses ne permettent pas de dire avec certitude si un système d'imputation est toujours à même d'empêcher une double imposition. Même si l'on suppose que la base d'imposition sur laquelle est accordé le crédit d'impôt est matériellement identique dans les deux pays concernés, il restera néanmoins un écart imputable aux gains et pertes de change. Il est évident que si la totalité des impôts versés dans les pays des établissements stables devait être imputée dans le pays du siège de l'entreprise et que le système était assorti d'un droit de report suffisamment long, l'élimination parfaite de la double imposition serait garantie. En revanche, une imputation « par pays »,

de surcroît rigoureusement limitée à l'année commerciale en cause, ne peut offrir pareille garantie.

27. En ce qui concerne les pays d'exemption, on peut dire que la concordance entre la base d'imposition, dans le pays de l'établissement stable, et la base d'exemption correspondante déterminée par le pays du siège, est garantie à condition que les variations de change soient prises en compte pour déterminer le montant à exonérer. La même concordance est aussi garantie si tous les gains et pertes de change qui apparaissent dans les résultats globaux de l'entreprise dans la monnaie nationale ou fonctionnelle sont systématiquement imposés ou pris en charge par le pays de résidence (tel est par exemple le cas des *Pays-Bas*). De plus, l'expérience a démontré qu'une exemption par pays produit des résultats exacts alors qu'une exemption générale aboutit parfois à des distorsions. Lors d'une application stricte du principe de territorialité, l'entreprise — même à long terme — ne sera pas toujours à l'abri d'une surimposition. Certains pays tels que la *Belgique* atténuent les conséquences du principe de territorialité grâce à leur système d'imputation des pertes subies à l'étranger (*cf.* paragraphe 21 ci-dessus).

R (13)

28. Les impôts perçus à titre définitif par les pays de la source ne sont pas, en général, compensés par des crédits imputables sur les impôts dus par les établissements stables. Le fait que les revenus en question se rattachent indubitablement à ces établissements stables ne modifie apparemment en rien cette pratique. Il existe toutefois des exceptions remarquables : l'*Allemagne, la Belgique et les États-Unis* d'une manière générale, le *Royaume-Uni* en ce qui concerne les établissements stables bancaires seulement et la *France* en fonction des dispositions de la convention conclue avec le pays de la source.

29. Cette question ayant déjà été traitée dans le cadre du rapport du Comité sur les « Cas Triangulaires » (publié en 1992 sous le titre « Modèle de Convention fiscale : quatre études complémentaires »), le Comité a décidé de ne formuler aucune suggestion additionnelle concernant ce problème.

III. CONCLUSIONS ET SUGGESTIONS

30. Le Comité est d'avis que les principes régissant l'imposition des établissements stables gagneraient en clarté et cohérence si les Commentaires de l'OCDE relatifs à l'article 7 du Modèle de Convention fiscale étaient modifiés dans le sens des considérations exprimées dans ce rapport sur les questions qui concernent :

a) la constatation du bénéfice imposable ou de la perte déductible (paragraphes 7 et 8 ci-dessus) ;

b) la prise en considération des fonctions réelles et leur comptabilisation symétrique, ainsi que l'application d'une seule et même méthode dans tous les pays concernés (paragraphes 9 à 11 ci-dessus) ;

c) l'interaction entre le principe d'entreprise distincte et indépendante mis en avant au paragraphe 2 de l'article 7 du Modèle de Convention fiscale et la méthode de répartition des coûts que l'on retrouve au paragraphe 3 de ce même article (paragraphes 14 et 15 ci-dessus).

Le Comité recommande donc que le Commentaire relatif à l'article 7 soit amendé conformément aux propositions détaillées présentées à l'annexe III.

31. À l'égard du point 30 *c*) ci-dessus, le Comité est d'avis que la question suivante est pertinente pour concilier le principe du prix de pleine concurrence et celui de la répartition des coûts :

R (13)

> Le transfert interne de marchandises ou de services, qu'il soit temporaire ou définitif, est-il du genre de ceux que l'entreprise, dans le cours normal de ses activités, aurait été susceptible d'offrir à une tierce partie indépendante ou qui auraient pu être commandés par une telle partie ?

La réponse à cette question sera affirmative si la dépense a été originairement exposée dans le cadre d'une fonction visant directement à réaliser un chiffre d'affaires sur un bien ou sur un service spécifique et à réaliser un bénéfice par le truchement d'un établissement stable. Par contre, la réponse sera négative si, à la lumière des faits et circonstances d'un cas particulier, il résulte que la dépense a été originairement exposée dans le cadre d'une fonction visant essentiellement l'optimisation des coûts de toute l'entreprise ou la promotion générale de son chiffre d'affaires.

En conséquence, lorsqu'il s'agit d'appliquer ce critère, les pays membres devraient considérer les distinctions mises en avant aux paragraphes 13 à 20 et devraient retenir qu'en l'absence d'une ligne de démarcation qui soit claire, il est plus important que, dans des cas donnés, il y ait entente sur une méthode permettant un traitement compatible des problèmes plutôt que d'en arriver à des décisions de principe unilatérales devant être respectées universellement en dépit des divergences d'opinions avec d'autres pays. La procédure amiable proposée par l'article 25 du Modèle de Convention fiscale devrait être utilisée chaque fois que possible pour en arriver à une solution satisfaisante des cas où les pays adoptent des positions différentes sur la base de leur législation interne ou d'interprétations unilatérales des conventions fiscales applicables.

32. En ce qui concerne la consolidation internationale des bénéfices et des pertes (paragraphes 21 et 22), les cas spéciaux (paragraphe 23), la neutralité du traitement fiscal réservé aux filiales et aux établissements stables (paragraphes 24 et 25) et le degré de perfection des méthodes pour éliminer les doubles impositions (paragraphes 26-29), le Comité, pour les raisons déjà indiquées, renonce à formuler des suggestions.

ANNEXE I
XL^{ÈME} CONGRÈS DE L'AFI, NEW YORK 1986

Sujet I : Transfert d'actifs vers et hors d'une juridiction fiscale

RÉSOLUTION (version originale)

Le XL^{ème} Congrès de l'AFI, réuni à New York, au terme de ses débats, est arrivé aux constatations suivantes :

1. Les transferts d'actifs, immobilisés ou non, entre les juridictions fiscales, qu'ils comportent ou non un déplacement physique, et qu'ils soient ou non le résultat de transferts juridiques effectifs de propriété peuvent déclencher, parfois même dans un troisième pays, des impositions qui ne portent pas sur des bénéfices réels. Tel est le cas notamment lorsque, par suite du transfert, des plus-values latentes sont dégagées en dehors même de toute réalisation. De telles impositions compromettent la neutralité de l'impôt, influençant de manière non adéquate les décisions des entreprises, et entravent la libre circulation physique et juridique des biens, même entre des pays à la recherche d'une intégration régionale. À la base de ce phénomène se trouve la crainte des pays de voir se soustraire à leur contrôle et même de voir échapper définitivement une matière imposable qu'ils considèrent comme leur étant attribuable.

2. Ces problèmes sont aggravés lorsque les valeurs de sortie et d'entrée, qui respectivement mesurent la plus-value éventuelle non réalisée dans le pays de sortie et fournissent la base de l'imposition ultérieure de la plus-value et de l'amortissement dans le pays d'entrée, ne sont pas les mêmes. Il a été constaté au cours des discussions que, tandis que le pays de sortie applique généralement, en vue de l'évaluation, le critère « *arm's length* », le pays d'entrée applique d'autres méthodes, telle que le coût historique diminué des amortissements. Ces situations empêchent une répartition équitable de la matière imposable entre les deux pays et peuvent entraîner la double imposition.

3. Les exemples traités et discutés ont montré que ces distorsions sont particulièrement importantes dans le cas des établissements de courte durée tels que les chantiers de construction et les installations maritimes d'exploitation pétrolière.

4. Il est apparu déjà au niveau des rapports, et ensuite dans les débats, que ces problèmes se posent peu pour les pays pratiquant, dans leur loi interne et dans leurs traités, le système de l'imposition mondiale et du crédit d'impôt (« les pays de crédit d'impôt »). Pour ces pays, le transfert ne donne lieu à

l'impôt, en règle générale, que s'il intervient entre sociétés juridiquement distinctes. Dans ce cas, ces pays imposent la totalité de la plus-value, même la part qui serait attribuable à la période de séjour de l'actif dans le pays de sortie. De ce fait, lorsque le transfert se fait entre deux pays de crédit d'impôt, le premier ne prétend pas imposer la plus-value, tandis que, si le transfert se fait d'un pays qui pratique la territorialité de l'impôt ou le système d'exemption (un « pays d'exemption ») vers un pays de crédit d'impôt, le crédit accordé ne peut pas toujours, dans la pratique, empêcher la double imposition qui risque de résulter du cumul entre l'imposition partielle dans le pays de sortie et l'imposition intégrale dans le pays d'entrée.

Sous ce rapport, il a été rappelé que par l'application systématique de leurs propres règles d'imposition sur le plan mondial, les pays de crédit d'impôt prennent avantage des sacrifices fiscaux consentis, dans le but du développement de son économie, par le pays de sortie, sauf s'il existe des dispositions spéciales à cet effet.

R (13)

5. Les débats ont mis en évidence la situation particulière où un établissement stable d'une société étrangère, avec ses avoirs et ses obligations, est apporté, contre émission d'actions, dans une société filiale établie dans le même pays. Que la méthode d'imposition des pays impliqués soit celle du crédit d'impôt ou celle de l'exemption, l'imposition de la plus-value devrait être différée, en sauvegardant le droit d'imposition, jusqu'à ce que la plus-value soit effectivement réalisée.

Sur la base de ces constatations, en l'état actuel de l'étude de ces problèmes, le XL^{ème} Congrès de l'AFI fait d'ores et déjà les

Recommandations suivantes :

I. Dans la mesure où l'on reconnaît à l'État de sortie le droit d'imposition des plus-values qui se sont créées sous sa juridiction

a) il importe de différer l'imposition jusqu'à la réalisation des plus-values ; ce but peut être atteint par exemple par l'inscription au passif d'une réserve correspondant à la plus-value et qui se dissout lors de l'aliénation, ou, le cas échéant, pour les biens amortissables, au fur et à mesure de l'amortissement ;

b) les valeurs de sortie et d'entrée doivent, dans la mesure du possible, être établies selon le même critère qui devrait être celui du « principe de libre concurrence ».

II. Ces objectifs peuvent parfois être atteints, sur le plan interne, par l'interprétation administrative et la jurisprudence sur base des principes généraux du droit fiscal, et, sur le plan international, par les procédures de concertation amiable, les décalages d'imposition dans le temps pouvant rendre nécessaire, comme l'avait déjà rappelé le XXXV^{e} Congrès de l'AFI à

Berlin en 1981, la renonciation à la prescription. Pour les cas qui ne peuvent être réglés de cette manière, la législation serait à adopter pour répondre à ces objectifs, soit par des dispositions unilatérales convergentes — notamment, dans les communautés d'intégration économique, sur base de directives ou de dispositions modèles — soit en complétant — de préférence sur la base de dispositions supplémentaires des conventions modèles — les conventions bilatérales à ces effets.

III. À tous ces égards, il est à souhaiter que les travaux sur ce sujet de recherche connaissent leur prolongement dans les travaux de l'AFI. Plus particulièrement, les fusions et autres transferts d'universalité au-delà des frontières seraient un sujet d'intérêt pour l'AFI.

ANNEXE II

QUESTIONNAIRE CONCERNANT LA PROBLÉMATIQUE DE L'IMPOSITION DES ÉTABLISSEMENTS STABLES

A. Constatation du bénéfice ou de la perte

Observations générales

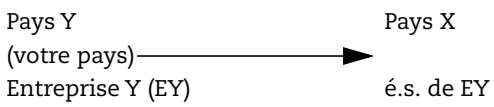
— Il est admis que les biens et les services seront vendus à des tiers dans les années commerciales ultérieures ou mis à leur disposition ;
— Il est également admis que les transactions sont faites dans le cours normal des affaires de l'entreprise et à prix de pleine concurrence (la section C traite de la pratique réelle) ;
— Veuillez répondre à chaque question en prenant pour acquis que vous êtes le pays Y.

R (13)

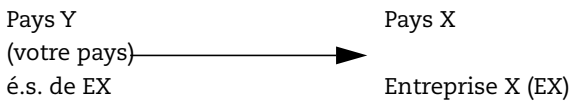
Quelles sont les conséquences d'ordre comptable et de droit fiscal pour votre pays lorsque celui-ci est :

a) Le pays de sortie

1. Lors du transfert de biens économiques et de services du siège implanté dans le pays Y (entreprise du pays Y) à l'établissement stable que cette même entreprise entretient dans le pays X ;

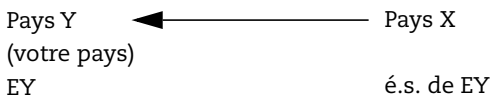


2. Lors du transfert de biens économiques et de services de l'établissement stable que l'entreprise X (entreprise du pays X) entretient dans le pays Y au siège localisé dans le pays X ;

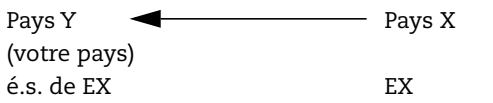


b) Le pays d'entrée

3. Lors du transfert de biens économiques et de services de l'établissement stable que l'entreprise Y (entreprise du pays Y) entretient dans le pays X au siège localisé dans le pays Y ;

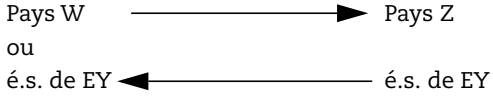


4. Lors du transfert de biens économiques et de services du siège implanté dans le pays X (entreprise du pays X) à l'établissement stable que cette même entreprise entretient dans le pays Y ;



c) Qu'il n'est, en tant qu'État du siège (entreprise du pays Y), pas directement concerné par les opérations commerciales

5. Lors du transfert de biens économiques et de services entre les établissements stables que l'entreprise Y (entreprise du pays Y) entretient dans les pays W et Z.



B. Liberté contractuelle ou reconnaissance limitée des ententes conclues entre les établissements stables et le reste de l'entreprise dont ils font partie

Quelle importance accordez-vous aux ententes conclues entre le siège et son établissement stable ? La liberté contractuelle peut-elle, à votre avis, être également transférée aux opérations commerciales entre le siège et les établissements stables d'une part, ou entre les établissements stables de la même entreprise d'autre part ? Ou bien existe-t-il à cet effet dans votre pays un principe général de reconnaissance limitée (c'est-à-dire qui tient compte de la réalité économique de la transaction) concernant les ententes conclues entre les établissements stables et le reste de l'entreprise dont ils font partie ?

C. Principe de l'entreprise distincte exerçant son activité en toute indépendance (article 7, Modèle de Convention fiscale de l'OCDE) ; principe du prix de pleine concurrence pour les transferts de biens économiques et de services au sein d'une société ou répartition des charges entre les établissements stables et le siège ou encore répartition du chiffre d'affaires (ou du bénéfice) provenant de transactions hors société (dans les cas d'affaires conjointes, c'est-à-dire lorsque le siège et l'établissement stable participent tous les deux à une même activité économique)

1. En admettant que le rattachement économique et fonctionnel du bien économique importé ou du service reçu soit établi sans équivoque à l'établissement stable ou au siège, d'après quels critères évalueriez-vous le transfert définitif ou la cession temporaire des biens économiques suivants et la prestation de services ?

R (13)

Marchandises

— Transfert de matières premières et de produits semi-finis ;
— Transfert de produits finis ;
— Transfert ou mise à disposition d'équipement industriel (cela pose aussi la question des amortissements comptables) ;
— Transfert ou mise à disposition d'autres biens économiques.

Transferts de techniques et de marques

— Transfert ou mise à disposition de brevets ;
— Mise à disposition de savoir-faire (*know-how*) ;
— Services du centre de recherches commun.

Prestations de certains services à l'intérieur d'un groupe de sociétés

— Services de l'administration centrale.

Prêts et autres transactions financières

— Transfert de participations ;
— Transfert d'avoirs en monnaie nationale ou étrangère.

2. L'imputation d'un capital de dotation ou de capitaux de source externe (emprunts) ou encore de capitaux propres sous forme de prêts portant intérêt soulève plusieurs questions :

— Exigences du droit interne relatives aux fonds propres (capital nécessaire) ;

— Traitement des intérêts directement ou indirectement payés à des prêteurs indépendants ;
— Traitement des dettes résultant de transactions entre les établissements stables et le siège (déduction en vue de l'impôt sur la fortune nette) ;
— Autres questions spécifiques.

Décrivez la pratique en usage dans votre pays ou — faute d'expérience suffisante — la solution vers laquelle il convient, selon vous, de s'orienter.

D. Imposition du bénéfice réel ; consolidation

1. En tant qu'État du siège, êtes-vous tenu, de par la loi ou sur la base de votre pratique, de tenir compte du résultat global de la société ?

2. En tant qu'État de l'établissement stable, êtes-vous tenu, de par la loi ou sur la base de votre pratique, de tenir compte du résultat global de la société ?

E. Cas spéciaux (à l'exclusion de ceux mentionnés à l'article 5, paragraphe 4, Modèle de Convention fiscale de l'OCDE)

Imputation des bénéfices dans les circonstances suivantes :

— Établissements stables ayant essentiellement une fonction de support en faveur du siège (ateliers de réparation et de maintenance, établissements stables de montage, services de coordination rendus dans le cadre d'un contrat « clés en main » lorsque l'entrepreneur principal est un non-résident, établissements stables exerçant des fonctions administratives pour le compte du siège) ;
— Chantiers (pendant les années de construction et/ou à la liquidation) ;
— Établissement stable ayant pour seule fonction de fabriquer les produits qui sont vendus par le siège et par les autres établissements stables de la société ; établissement stable ayant pour seule fonction de vendre les produits fabriqués par les autres établissements stables et par le siège de la société ;
— Agents habilités à conclure des contrats au nom de l'entreprise (article 5, paragraphe 5, Modèle de Convention fiscale de l'OCDE), par exemple l'agent d'une compagnie d'assurances ;
— Autres cas spéciaux.

F. Imputation des bénéfices et clause de non-discrimination

Dans votre pays, le traitement des établissements stables de sociétés étrangères est-il aussi favorable que celui des sociétés résidentes (par exemple

en ce qui concerne le report des pertes, les taux d'imposition, le crédit pour impôt étranger) ?

G. Méthodes pour éliminer les doubles impositions

— Veuillez décrire brièvement la méthode (crédit, exemption) que vous utilisez pour éviter les doubles impositions et joignez un ou deux exemples chiffrés.
— Sur quelle base accordez-vous le crédit ou l'exemption ?
— Traitement des retenues à la source opérées par des pays tiers sur des revenus se rattachant effectivement à un établissement stable.

ANNEXE III

PROPOSITION DE MODIFICATIONS AUX COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 7 DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE[2]

Il est proposé :

1. De supprimer les deux dernières phrases du paragraphe 2 et de les remplacer par les suivantes :

> ***Toutefois, comme ces problèmes risquent d'aboutir au maintien de la double imposition ou de la double exonération de certains bénéfices, il est préférable que les autorités fiscales conviennent de méthodes mutuellement acceptables pour traiter de ces problèmes, en utilisant, le cas échéant, la procédure amiable prévue à l'article 25, plutôt que d'adopter des interprétations unilatérales de principes de base auxquels il faudrait adhérer malgré des divergences d'opinion avec les autres États. À cet égard, les méthodes utilisées pour résoudre certains des problèmes qui se posent le plus souvent sont examinées ci-dessous.***

R (13)

2. Remplacer le paragraphe 11 par le nouveau paragraphe 11 suivant :

> 11. Ce paragraphe contient la directive centrale qui doit servir de base au calcul des bénéfices imputables à un établissement stable. On y retrouve l'idée, généralement entérinée dans les conventions bilatérales, que les bénéfices à imputer à un établissement stable sont ceux que cet établissement aurait réalisés si, au lieu de traiter avec son siège central, il avait traité avec une entreprise entièrement distincte aux conditions et aux prix du marché ordinaire. ***Cela correspond au « principe de pleine concurrence » envisagé dans les Commentaires sur l'article 9.*** Normalement, les bénéfices ainsi déterminés seraient les mêmes que ceux auxquels les méthodes couramment employées pour l'établissement d'une comptabilité industrielle ou commerciale appropriée devraient permettre d'aboutir. ***Le principe des prix de pleine concurrence*** s'étend aussi à l'attribution des bénéfices que l'établissement stable peut retirer d'opérations faites avec d'autres établissements stables de l'entreprise ; mais les États contractants qui estiment que le paragraphe actuel ne couvre pas en fait ces opérations d'un caractère plus général peuvent, dans leurs négociations bilatérales, convenir d'une rédaction plus détaillée ***ou modifier le paragraphe 2 de la manière suivante :***
>
> > ***Sous réserve des dispositions du paragraphe 3, lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce son activité dans l'autre État contractant***

2 Les modifications aux Commentaires actuels apparaissent en caractères italiques gras.

par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque État contractant, à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues.

3. Remplacer le paragraphe 12 par les nouveaux paragraphes 12, 12.1 et 12.2 suivants :

12. Dans la grande majorité des cas, la comptabilité commerciale de l'établissement stable — comptabilité généralement tenue par cette entreprise, ne fût-ce que parce qu'une organisation commerciale ou industrielle bien gérée a normalement intérêt à connaître la rentabilité de ses divers établissements — sera utilisée par les autorités fiscales pour déterminer les bénéfices que l'on peut imputer en propre à cet établissement. Exceptionnellement, il peut y avoir des cas où il n'y a pas de comptabilité distincte (*cf.* paragraphes 24 à 28 ci-dessous). Mais, lorsque cette comptabilité existe, elle constitue naturellement le point de départ des opérations d'ajustement lorsqu'un tel ajustement est nécessaire pour déterminer le montant des bénéfices à imputer en propre. Peut-être convient-il de souligner que la directive figurant au paragraphe 2 ne peut servir de justification aux administrations fiscales pour établir des bénéfices hypothétiques qui ne reposeraient sur rien ; il est toujours nécessaire de partir de données réelles, telles qu'elles ressortent de la comptabilité commerciale de l'établissement stable et d'ajuster, le cas échéant, le montant des bénéfices obtenus à partir de ces données réelles.

R (13)

12.1 ***Cela pose la question de savoir dans quelle mesure ces comptes sont fiables lorsqu'ils sont fondés sur des accords entre le siège et ses établissements stables (ou entre les établissements stables eux-mêmes). Il est évident que de tels accords internes ne peuvent être considérés comme des contrats juridiquement contraignants. Toutefois, dans la mesure où la comptabilité commerciale du siège et des établissements stables sont établis symétriquement sur la base de ces accords et où ces accords correspondent aux fonctions exercées par les différents secteurs de l'entreprise, cette comptabilité commerciale pourrait être acceptée par les autorités fiscales. À cet égard, les comptes ne pourraient être considérés comme établis symétriquement à moins que l'évaluation des opérations effectuées ou les méthodes de répartition des bénéfices ou des dépenses dans les comptes de l'établissement stable ne correspondent exactement aux valeurs ou aux méthodes utilisées dans la comptabilité du siège dans la monnaie nationale ou dans la monnaie fonctionnelle utilisée par l'entreprise pour enregistrer ses transactions. Toutefois, lorsque la comptabilité commerciale est fondée sur des accords internes qui correspondent à des arrangements purement***

artificiels et non aux fonctions économiques réellement exercées par les différents secteurs de l'entreprise, il n'y a pas lieu de tenir compte de tels accords et la comptabilité doit être rectifiée en conséquence. Ce serait le cas si, par exemple, un établissement stable exerçant des activités de vente se voyait attribuer dans le cadre d'un tel accord interne le rôle de commettant (acceptant ainsi tous les risques et ayant droit à tous les bénéfices occasionnés par les ventes) alors qu'en fait l'établissement stable en question n'était autre qu'un intermédiaire ou un agent (courant des risques limités et n'ayant droit qu'à une part limitée des revenus correspondants) ou inversement s'il se voyait attribuer le rôle d'intermédiaire ou d'agent alors qu'en réalité il s'agissait d'un commettant.

12.2 À cet égard, il convient aussi de noter que le principe exposé au paragraphe 2 est subordonné aux dispositions contenues dans le paragraphe 3, notamment en ce qui concerne le régime applicable aux paiements qui, sous la dénomination d'intérêts, redevances, etc., sont versés par un établissement stable à son siège central au titre de prêts ou de licences d'exploitation que ce dernier lui a octroyés (*cf.* ci-dessous paragraphes **17.1** et suivants.

R (13)

4. Remplacer le paragraphe 13 par le nouveau paragraphe 13 suivant :

13. Même lorsqu'un établissement stable est en mesure de présenter une comptabilité propre, conçue pour faire apparaître les bénéfices découlant de ses activités, il peut encore être nécessaire que les autorités fiscales du pays intéressé rectifient cette comptabilité ***conformément au principe de pleine concurrence (cf. paragraphe 2 ci-dessus)***. Il peut être nécessaire de procéder à des ajustements de ce type lorsque, par exemple, des marchandises ont été facturées par le siège central à l'établissement stable à des prix qui ne sont pas conformes ***à ce principe*** et que des bénéfices ont ainsi été détournés de l'établissement stable vers le siège central ou *vice versa*.

5. Remplacer le paragraphe 15 par les nouveaux paragraphes 15 à 15.4 suivants :

15. ***Plusieurs*** États considèrent qu'il y a réalisation de bénéfices imposables lorsqu'un bien — ***qu'il s'agisse ou non d***'un stock de marchandises — faisant partie de l'actif d'un établissement stable situé sur leur territoire est transféré à un établissement stable ou au siège central de la même entreprise situé dans un autre État. L'article 7 permet à ces États d'imposer les bénéfices qui sont censés naître à la suite d'un tel transfert et ces bénéfices peuvent être déterminés comme il est indiqué ***ci-dessous. Dans les cas où un tel transfert intervient, qu'il soit ou non permanent, la question se pose de savoir à quel moment il y a réalisation de bénéfices imposables. En fait, dans la pratique, lorsque ces***

biens ont une valeur marchande importante et sont susceptibles de figurer au bilan de l'établissement stable importateur, ou d'une autre partie de l'entreprise, au-delà de l'exercice durant lequel ils ont été transférés, la réalisation de bénéfices imposables n'interviendra pas nécessairement, en ce qui concerne l'ensemble de l'entreprise, dans l'exercice durant lequel a eu lieu le transfert. Or, le simple fait que ces biens quittent une juridiction fiscale peut déclencher l'imposition des réserves latentes y relatives, car la notion de réalisation dépend du droit interne des pays.

15.1 Lorsque les pays dans lesquels opèrent les établissements stables imposent les bénéfices imputables aux transferts internes dès qu'ils sont opérés, et alors même que leur réalisation effective n'interviendra qu'au cours d'un exercice commercial ultérieur, il y aura obligatoirement un décalage entre les impôts payés à l'étranger et l'imputation y relative dans le pays du siège de l'entreprise. Ce laps de temps entraîne un problème important, en particulier, lorsqu'un établissement stable transfère des immobilisations ou — en cas de liquidation — la totalité de ses biens d'exploitation au reste de l'entreprise dont il fait partie. Dans ces cas, il appartient au pays du siège de l'entreprise de rechercher, cas par cas, une solution bilatérale avec le pays de sortie lorsqu'il y a un risque important de surimposition.

R (13)

15.2 Un autre problème important concerne le transfert de biens, tels que des créances douteuses, dans le contexte des activités bancaires internationales. À des fins de contrôle et de financement, des prêts peuvent être transférés de la succursale au siège ou d'une succursale à une autre. Selon le Comité des affaires fiscales, ces transferts ne devraient pas être reconnus lorsqu'il n'est pas possible de les considérer comme liés à des motifs commerciaux normaux, ni comme des transferts qui auraient eu lieu entre des entreprises indépendantes, par exemple lorsqu'ils n'ont lieu qu'à des fins fiscales dans le but de maximiser les allégements fiscaux que peut réclamer une banque. Dans ces cas, en effet, on ne peut considérer que ces transferts auraient eu lieu entre entreprises totalement indépendantes ; par conséquent, ceux-ci n'auraient pas eu d'effet sur le montant des bénéfices qu'une telle entreprise indépendante aurait pu réaliser en traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont elle constitue un établissement stable.

15.3 Toutefois, il peut exister un marché commercial pour le transfert de tels prêts entre différentes banques, les conditions d'un transfert interne étant alors similaires à celles d'un transfert entre banques indépendantes. Un exemple d'un tel transfert serait celui où une banque fermerait une succursale donnée et devrait par conséquent effectuer le transfert des prêts de cette succursale soit au siège soit à une autre succursale. Un autre exemple est celui de l'ouverture d'une succursale dans un pays donné suivi du transfert à cette succursale, uniquement pour des raisons commerciales,

des prêts antérieurement consentis aux résidents de ce pays par le siège ou par d'autres succursales. Dans la mesure où un tel transfert est reconnu au plan fiscal, on devrait considérer que le prêt a été transféré à sa juste valeur sur le marché libre à la date du transfert. Il doit être tenu compte d'un allégement pour la détermination du bénéfice de l'établissement stable, puisqu'entre des entités indépendantes, la valeur du prêt à la date du transfert aurait été prise en compte pour décider du prix à facturer et puisque les principes d'une saine comptabilisation requièrent que la valeur comptable de l'actif soit modifiée pour tenir compte de sa valeur au marché. (Cette question est examinée de manière plus approfondie dans le rapport du Comité intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » qui sera publié en 1994).

15.4 Lorsque des créances qui sont devenues douteuses sont transférées, il est important, dans le but d'accorder un allégement total mais non excessif pour une telle perte, que les deux autorités concernées aboutissent à un accord mutuel sur une base compatible pour accorder l'allégement. Dans ce cas, il devrait être tenu compte du point de savoir si la valeur de transfert, à la date du transfert interne, a été le résultat d'une erreur de jugement sur la solvabilité du débiteur ou si la valeur à cette date reflétait bien un jugement approprié de la situation du débiteur à ce moment. Dans le premier cas, il pourrait être approprié, pour le pays de la succursale auteur du transfert, de limiter l'allégement à la perte réellement subie par la banque dans son ensemble et, pour le pays bénéficiaire, de ne pas taxer le gain ultérieur apparent. Cependant, lorsque le prêt a été transféré pour des raisons commerciales entre deux parties de la banque et qu'après un certain temps il a augmenté de valeur, la succursale auteur du transfert devrait normalement bénéficier d'un allégement sur la base de la valeur réelle à la date du transfert. La situation est quelque peu différente lorsque l'entité bénéficiaire est le siège de la banque et est située dans un pays d'imputation. La raison en est que normalement, le pays d'imputation basera l'imposition de la banque sur ses résultats mondiaux et accordera donc un allégement en tenant compte des pertes totales relatives au prêt, entre le moment où il a été conclu et celui où il a été finalement cédé. La succursale auteur du transfert devrait alors avoir droit à un allégement pour la période au cours de laquelle le prêt était en sa possession, suivant les principes ci-dessus. Le pays du siège évitera alors la double imposition par un crédit d'impôt correspondant à l'impôt supporté dans le pays d'accueil.

R (13)

6. Remplacer le paragraphe 17 par les paragraphes 17 à 17.7 suivants :

17. On a parfois fait observer que la nécessité de concilier les paragraphes 2 et 3 posait des problèmes pratiques dans la mesure où, en vertu du paragraphe 2, les prix des transactions entre l'établissement stable

et le siège doivent normalement être fixés dans des conditions de pleine concurrence et procurer à l'entité qui effectue le transfert le type de bénéfice qu'elle aurait pu s'attendre à réaliser si elle effectuait une transaction avec une entreprise indépendante, tandis que les termes du paragraphe 3 laissent entendre que la déduction des dépenses encourues pour l'établissement stable doit correspondre au coût effectif de ces dépenses, normalement sans y ajouter un élément de bénéfice. En fait, si l'application du paragraphe 3 peut poser des problèmes pratiques, en particulier pour ce qui est des principes de l'entreprise indépendante et des prix de pleine concurrence sur lesquels repose le paragraphe 2, il n'y a pas de différence de principe entre les deux paragraphes. Le paragraphe 3 indique que, dans la détermination des bénéfices d'un établissement stable, la déduction de certaines dépenses doit être autorisée tandis que le paragraphe 2 prévoit que les bénéfices déterminés conformément à la règle qui figure au paragraphe 3, et qui concerne la déduction des dépenses, doivent être ceux qu'une entreprise distincte exerçant les mêmes activités ou des activités similaires dans les mêmes conditions ou dans des conditions similaires aurait effectués. Par conséquent, si le paragraphe 3 fixe une règle applicable à la détermination des bénéfices de l'établissement stable, le paragraphe 2 suppose que les bénéfices ainsi déterminés correspondent à ceux qui auraient été réalisés par une entreprise distincte et indépendante.

R (13)

17.1 En pratique, lorsqu'on applique ces principes à la détermination des bénéfices d'un établissement stable, la question peut se poser de savoir si une dépense particulière encourue par une entreprise peut vraiment être considérée comme effectuée dans l'intérêt de l'établissement stable, compte tenu des principes de l'entreprise distincte et indépendante énoncée au paragraphe 2. Il est vrai qu'habituellement des entreprises indépendantes chercheront à réaliser un bénéfice dans leurs transactions réciproques et que lorsqu'elles procèdent à des transferts d'actifs ou à des prestations de services réciproques elles exigeront un prix correspondant à ce que le marché peut supporter, mais il existe aussi des circonstances dans lesquelles il n'est pas possible de considérer qu'un actif ou un service particulier aurait pu être obtenu d'une entreprise indépendante ou dans lesquelles des entreprises indépendantes acceptent de partager les coûts d'une activité conjointe d'entreprises pour leur bénéfice mutuel. Dans de tels cas, il peut être souhaitable de considérer les dépenses encourues par l'entreprise comme étant à la charge de l'établissement stable. La difficulté vient de la nécessité de distinguer les cas de ce type et ceux où une dépense encourue par une entreprise ne doit pas être considérée comme une dépense de l'établissement stable et où le bien ou service doit être considéré, en vertu du principe de l'entreprise distincte et indépendante, comme ayant été transféré entre le siège et l'établissement stable à un prix qui comporte un

élément de bénéfice. La question qui doit être posée est de savoir si le transfert interne de biens et de services, qu'il soit temporaire ou définitif, est du genre de ceux que l'entreprise, dans le cours normal de ses activités, aurait facturés à une tierce personne au prix de pleine concurrence, c'est-à-dire en incluant normalement dans le prix de vente un bénéfice approprié.

17.2 La réponse à cette question sera affirmative si la dépense a été originairement exposée dans le cadre d'une fonction visant directement à réaliser un chiffre d'affaires sur un bien ou sur un service spécifique et à réaliser un bénéfice par le truchement d'un établissement stable. Par contre, la réponse sera négative si, à la lumière des faits et circonstances d'un cas particulier, il résulte que la dépense a été originairement exposée dans le cadre d'une fonction visant essentiellement l'optimisation des coûts de toute l'entreprise ou la promotion générale de son chiffre d'affaires[3].

17.3 Lorsque des marchandises sont fournies, pour fins de revente, soit à l'état de produits finis, de matières premières ou de produits en cours de fabrication, il est normalement indiqué d'appliquer les dispositions du paragraphe 2 de l'article 7 et, par conséquent, d'allouer à la division de l'entreprise qui effectue la fourniture un élément de profit calculé en fonction du prix de pleine concurrence. Il peut cependant y avoir des exceptions. Ainsi, les marchandises peuvent avoir été fournies non pour fins de revente, mais pour usage temporaire dans le cadre d'activités commerciales de telle sorte qu'il soit approprié pour chacune des divisions de l'entreprise qui partagent l'utilisation de ces biens de n'en supporter qu'une partie du coût, c'est-à-dire, dans le cas d'équipement, la partie de la dépense d'amortissement qui se rapporte à l'usage de chacune de ces divisions. Évidemment, il ne faut pas perdre de vue que la simple acquisition de marchandises ne constitue pas un établissement stable (sous-paragraphe 4 d) de l'article 5) de sorte que la question de l'attribution de bénéfices ne se pose pas dans un tel cas.

R (13)

17.4 Dans le cas de biens incorporels, les règles applicables aux relations entre entreprises du même groupe (c'est-à-dire le versement de redevances ou les accords de partage des coûts) ne peuvent être appliquées aux relations entre des divisions d'une même entreprise. En fait, il peut être extrêmement difficile d'attribuer la « propriété » d'un bien incorporel à une seule division d'une entreprise et de prétendre que cette division devrait recevoir des redevances d'autres divisions comme si elle était indépendante. Puisqu'il n'y

3 Les problèmes particuliers des transferts internes d'actifs financiers, qui concernent principalement les banques et autres institutions financières, ont déjà été traités dans un rapport intitulé *L'imposition des entreprises bancaires internationales* (publié en 1984 sous le titre *Prix de transfert et entreprises multinationales — Trois études fiscales*) et font l'objet de commentaires distincts aux paragraphes 19 et 20 ci-dessous.

a qu'une entité juridique, il est impossible d'attribuer la propriété d'un bien à une division spécifique. De plus, il sera souvent difficile, en pratique, d'attribuer les coûts de création de biens incorporels à une seule division. Il peut donc être préférable de considérer que les coûts de création de droits intangibles sont attribuables à toutes les divisions de l'entreprise qui les utiliseront et que leurs coûts de création doivent être répartis en conséquence. Dans ce cas, il serait indiqué d'allouer les coûts réels de création de ces droits incorporels entre les différentes divisions d'une entreprise sans tenir compte d'un élément de profit ou de redevances. Les autorités fiscales doivent toutefois être conscientes que les effets négatifs éventuels des activités de recherche et de développement, tels la responsabilité légale du producteur et la pollution de l'environnement, doivent aussi être attribués aux différentes divisions de l'entreprise et donner lieu par conséquent, le cas échéant, à des versements compensatoires.

R (13)

17.5 Le domaine des services est celui dans lequel des difficultés risquent de survenir lorsqu'on tentera de déterminer si, dans un cas donné, le coût d'un service spécifique doit être réparti entre les différentes divisions d'une entreprise soit en fonction du coût réel, soit en fonction du coût majoré d'un élément de profit représentant le bénéfice de la division qui fournit ce service. Il se peut que l'activité commerciale de l'entreprise, ou une partie de celle-ci, corresponde à la fourniture de tels services et que des frais standard soient perçus pour ceux-ci. Dans ce cas, il sera généralement approprié de facturer un service pour un montant équivalent à celui qui serait facturé à un client indépendant.

17.6 Lorsque l'activité principale d'un établissement stable consiste à rendre des services spécifiques à l'entreprise dont il fait partie, que leurs coûts représentent une fraction substantielle des dépenses de l'entreprise et que ces services lui procurent un avantage réel, le pays d'accueil peut exiger qu'une marge de bénéfice soit incluse dans le montant des coûts. Le pays d'accueil devra alors, dans la mesure du possible, éviter des solutions schématiques et se fonder sur la valeur que les services en question peuvent représenter dans les circonstances propres à chaque cas d'espèce.

17.7 Le plus souvent, cependant, la fourniture de services représente simplement une partie des fonctions administratives générales de l'ensemble de la société. Il en est ainsi, par exemple, lorsque l'entreprise a un programme de formation dont bénéficient les salariés de chacune de ses divisions. Il sera habituellement indiqué de considérer les coûts de tels services comme faisant partie des frais généraux d'administration de l'ensemble de l'entreprise, ceux-ci devant alors être répartis à leur coût réel entre les différentes divisions pour lesquelles ils ont été encourus sans que l'on procède à une majoration représentant le bénéfice d'une autre division.

7. Remplacer le paragraphe 18 par les nouveaux paragraphes 18 à 18.3 suivants :

18. Certaines considérations spéciales sont toutefois nécessaires pour les paiements qui, sous la dénomination d'intérêts, sont versés par un établissement stable à son siège central au titre de prêts que ce dernier lui a octroyés. Dans ce cas, la question principale n'est pas tant de savoir si des rapports créancier/débiteur sont admis à l'intérieur de la même entité juridique mais plutôt de décider si des prêts peuvent être rémunérés à des taux de pleine concurrence. Cette question se pose essentiellement pour deux raisons :

— ***d'un point de vue juridique, le transfert de la jouissance d'un capital, contre rémunération et promesse de restitution à l'échéance, est, en fait, un acte formel qui n'est guère compatible avec la véritable nature juridique de l'établissement stable ;***

— ***d'un point de vue économique, les dettes et créances internes peuvent se révéler inexistantes. En effet, dans l'hypothèse où l'entreprise serait exclusivement, ou de manière prépondérante, financée par du capital-actions, elle ne devrait pas être autorisée à facturer des intérêts qu'elle n'a manifestement pas supportés. S'il est vrai que la symétrie des charges et des recettes ne faussera pas le résultat global de l'entreprise, il n'en reste pas moins que les résultats partiels risquent d'être modifiés arbitrairement.***

R (13)

18.1 Si les emprunts contractés par le siège d'une entreprise étaient exclusivement destinés à financer ses activités ou, de manière évidente et exclusive, l'activité d'un établissement stable donné, le problème se réduirait à une simple question de sous-capitalisation du bénéficiaire effectif de ces prêts. En réalité, les emprunts contractés notamment par le siège de l'entreprise ne serviront généralement que dans une certaine proportion aux besoins de celui-ci, car l'autre partie servira à doter les succursales d'un capital de base.

18.2 L'approche suggérée antérieurement dans ces Commentaires, à savoir une répartition à la fois directe et indirecte des dettes effectives, s'est révélée irréalisable, notamment parce qu'elle n'était guère susceptible d'être appliquée de manière uniforme. Par ailleurs, il est notoire que la répartition indirecte des charges d'intérêts en totalité ou de la partie de ces intérêts qui reste après certaines imputations directes, se heurte à des difficultés pratiques. De plus, il est bien connu que la répartition directe des charges totales d'intérêts peut ne pas refléter de façon fidèle les coûts de financement de l'établissement stable puisque le contribuable est à même de contrôler l'endroit où les emprunts sont contractés et certains

ajustements peuvent s'avérer nécessaires pour traduire la réalité économique.

18.3 Compte tenu des considérations qui précèdent, la majorité des pays membres a estimé qu'il serait préférable de rechercher une solution praticable qui tiendrait compte d'une structure de capital appropriée aussi bien à l'entreprise qu'aux fonctions qu'elle exerce. Ainsi, l'interdiction de déduire des charges liées à des prêts ou comptes fournisseurs internes demeurerait une règle d'application générale, sous réserve des problèmes spécifiques aux banques dont il est fait état ci-dessous (cette question est examinée plus en profondeur dans le rapport du Comité intitulé « Attribution de revenus aux établissements stables » qui sera publié en 1994 ; il peut être également utile de se référer au rapport sur la sous-capitalisation publié en 1987 dans la série « Questions de fiscalité internationale » [n° 2]).

8. Remplacer les paragraphes 19 et 20 par les nouveaux paragraphes 19 et 20 suivants :

R (13)

19. Il est toutefois admis que certaines considérations spéciales peuvent être invoquées pour les versements d'intérêts effectués entre elles par différentes parties d'une même entreprise financière (une banque, par exemple) sur des avances, etc. (indépendamment du capital qui peut leur être alloué), car l'octroi et la perception d'avances constituent des opérations étroitement liées à l'activité ordinaire d'entreprises de ce genre. Cette question, ainsi que certains problèmes liés aux transferts de valeurs financières, est examinée dans le rapport de 1984 sur les opérations bancaires internationales apparaissant dans la publication « Prix de transfert et entreprises multinationales — Trois études fiscales ». Les présents commentaires n'entendent pas prendre une position contraire aux opinions exprimées à ce sujet dans ledit rapport. Une question qui n'y est pas abordée est celle du transfert de prêts entre les divisions d'une même banque ; cette question est examinée aux paragraphes 15.2 à 15.4 ci-dessus.

20. La publication mentionnée ci-dessus traite également du problème de l'attribution d'une partie du capital à un établissement stable d'une banque lorsqu'il y a un transfert d'actifs à cet établissement et lorsqu'il n'y en a pas. Les opinions divergentes des pays membres sur ces questions continuent de poser des difficultés pratiques et les présents Commentaires se contentent de souligner le caractère souhaitable d'une entente portant sur des façons compatibles de traiter ce problème.

9. Remplacer les mots « Le troisième cas » par « ***Un autre cas*** » au début du paragraphe 21.

Les crédits d'impôt fictif – Un réexamen de la question

(adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 octobre 1997)

Table des matières

I. Introduction . . . . . R(14)-4
  a) L'évolution du cadre économique global . . . . . R(14)-4
  b) Les crédits d'impôt fictif : le temps d'un réexamen est-il venu ? . . . . . R(14)-7
  c) L'importance croissante du Modèle de Convention fiscale en dehors de la zone de l'OCDE . . . . . R(14)-9

II. Évolution historique des dispositions en matière de crédits d'impôt fictif . . . . . R(14)-9

III. Positions traditionnelles des pays sur la question des crédits d'impôt fictif . . . . . R(14)-12

IV. Crédits d'impôt fictif : la nécessité d'un réexamen est de plus en plus reconnue . . . . . R(14)-14
  a) Le nouveau cadre économique mondial. . . . . R(14)-14
  b) Les crédits d'impôt fictif en tant qu'instrument d'aide extérieure . . . . . R(14)-15
  c) Les crédits d'impôt fictif peuvent encourager un rapatriement excessif des bénéfices . . . . . R(14)-15
  d) L'hypothèse de base qui sous-tend le crédit d'impôt fictif n'est pas valable . . . . . R(14)-16
  e) L'efficacité des incitations fiscales . . . . . R(14)-18
  f) Utilisation abusive des dispositions en matière de crédit d'impôt fictif . . . . . R(14)-21
  g) Difficultés administratives . . . . . R(14)-23

V. Tendances récentes en matière de dispositions concernant les crédits d'impôt fictif. . . . . R(14)-23
  a) Catégories de contribuables . . . . . R(14)-23
  b) Catégories de revenus . . . . . R(14)-24
  c) Limitation du montant de l'impôt « présumé payé » . . . . . R(14)-25
  d) Durée des crédits d'impôt fictif . . . . . R(14)-25
  e) Catégories de pays . . . . . R(14)-26
  f) Dispositions générales visant à lutter contre les abus . . . . . R(14)-26

VI. Les meilleures pratiques utilisées pour la conception des dispositions en matière de crédits d'impôt fictif . . . . . R(14)-26
a) Définition des mesures d'incitation fiscale . . . . . R(14)-26
b) Définition des activités . . . . . R(14)-27
c) Taux d'imposition . . . . . R(14)-28
d) Revenus exonérés en vertu de la loi nationale ou d'une convention . . . . . R(14)-28
e) Clause anti-abus. . . . . R(14)-28
f) Limitation dans le temps . . . . . R(14)-29
g) Législation relative aux sociétés étrangères contrôlées . . . . . R(14)-30

VII. Recommandations . . . . . R(14)-30

Notes. . . . . R(14)-32

Bibliographie . . . . . R(14)-33

ANNEXE I. Clauses de crédits d'impôt fictif en vigueur dans les pays membres qui sont mentionnées dans le rapport . . . . . R(14)-34

ANNEXE II. Crédits d'impôt fictif dans les conventions de l'OCDE . . . . R(14)-50

ANNEXE III. Clauses de crédit d'impôt fictif dans les conventions entre les pays membres de l'OCDE et certains pays non membres . . . R(14)-52

ANNEXE IV. Disposition d'évasion fiscale — I. . . . . R(14)-54

ANNEXE V. Dispositif d'évasion fiscale — II . . . . . R(14)-60

ANNEXE VI. Dispositions anti-abus . . . . . R(14)-61

ANNEXE VII. Article 23 B des Commentaires sur le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. . . . . R(14)-62

ANNEXE VIII. Recommandation du Conseil sur l'octroi et la conception de crédits d'impôt fictif dans le cadre des conventions fiscales . . . . . R(14)-64

Avant-propos

Les changements intervenus dans le contexte international ont amené les pays membres de l'OCDE, comme les pays non membres, à reconsidérer leur attitude quant à l'insertion de dispositions relatives aux crédits d'impôt fictif dans leurs conventions fiscales. Ce réexamen s'explique notamment par la constatation du fait que ces dispositions offrent de larges possibilités de planification fiscale et d'évasion fiscale.

Cette étude explique pourquoi les pays membres sont désormais moins enclins à prévoir des crédits d'impôt fictif dans leurs conventions. Elle comporte aussi un ensemble de suggestions (« meilleures pratiques ») concernant la conception de dispositions en matière de crédit d'impôt fictif qui permettent de limiter les abus.

En approuvant le Rapport du Comité des affaires fiscales intitulé « Les crédits d'impôt fictif : Un nouvel examen de la question » le 23 octobre 1997, le Conseil de l'OCDE a adopté une Recommandation aux gouvernements des pays membres et a chargé le Comité de poursuivre ses travaux sur les questions relatives aux crédits d'impôt fictif et de mettre en place un dialogue avec les pays non membres qui demandent à bénéficier de ces dispositions en vue d'aboutir à une position plus cohérente quant à l'octroi et à la conception des dispositions relatives aux crédits d'impôt fictif (voir annexe VIII).

I. INTRODUCTION

a) L'évolution du cadre économique global

1. La levée des contrôles sur les mouvements de capitaux et la poursuite de la libéralisation des marchés financiers ont entraîné une augmentation des flux d'investissements transfrontaliers et une accélération du rythme d'intégration des économies nationales. L'amélioration des technologies de communication globale a permis aux grandes sociétés et aux institutions financières d'élaborer des stratégies mondiales. Bien que ces évolutions aient conduit à une expansion rapide des activités transfrontalières, qui ont elles-mêmes entraîné une augmentation de la richesse des nations, elles ont également provoqué un renforcement de la mobilité géographique des bases d'imposition nationales et des possibilités d'évasion et de fraude fiscales.

2. La mondialisation a également contribué à l'intégration des économies de pays non membres de l'OCDE dans l'économie mondiale. Un grand nombre de pays d'Asie et d'Amérique latine sont devenus aujourd'hui des acteurs majeurs de l'économie mondiale et représentent une part importante de l'investissement et du commerce internationaux. Ils figurent parmi les principaux partenaires commerciaux et les principaux bénéficiaires des investissements étrangers des pays de l'OCDE. Cette croissance économique rapide des régions d'Asie et d'Amérique latine a abouti à une répartition plus équilibrée des échanges commerciaux et des investissements entre les pays membres de l'OCDE et les pays non membres.

R (14)

3. Le passage des pays de l'ancien bloc soviétique de l'économie planifiée à l'économie de marché a conduit à l'introduction de nouveaux acteurs dans l'arène économique internationale ; certaines de ces économies, en particulier la Russie, jouent un rôle de plus en plus important dans le commerce international.

4. Ces évolutions ont affaibli certaines distinctions traditionnelles qui sous-tendent les accords fiscaux internationaux en vigueur. Il existe, en dehors de la zone de l'OCDE, un nombre croissant de pays dont le revenu par tête est élevé et qui disposent d'une base industrielle développée et diversifiée. Un grand nombre d'entre eux connaissent un développement rapide de leurs secteurs de services et de haute technologie. Certains d'entre eux (comme l'Argentine, le Chili, Singapour, Taipei chinois) ont un revenu par tête plus élevé que certains des pays de l'OCDE les moins développés.

5. De même, l'idée selon laquelle tous les pays de l'OCDE sont des exportateurs importants et tous les pays non membres des importateurs importants de capitaux est de plus en plus contestable. L'Australie, la République tchèque, le Canada, la Hongrie, le Mexique et la Pologne, par exemple, sont des importateurs de capitaux très importants tandis que

certains pays non membres de l'OCDE comme le Chili, Taipei chinois, Singapour sont désormais des sources majeures d'investissements directs à l'étranger.

6. Un grand nombre de pays de l'OCDE partagent les préoccupations en matière de politique fiscale des pays non membres de l'OCDE qui dépendent de l'extraction et du traitement des ressources naturelles. L'Australie, le Canada, la Norvège, le Royaume-Uni et les États-Unis sont des producteurs très importants de matières premières.

7. Le monde actuel est beaucoup trop complexe et diversifié pour que les approches concernant la négociation des conventions fiscales continuent à être influencées par des distinctions traditionnelles et peut-être trompeuses. Une nouvelle évaluation est nécessaire qui tienne compte du fait que si un grand nombre de pays extérieurs à la zone de l'OCDE restent des pays en développement (la plupart des pays africains par exemple), un nombre croissant de ces pays rattrapent rapidement les pays de l'OCDE en ce qui concerne leur niveau de développement économique.

8. Cette communauté d'intérêts croissante entre les pays de l'OCDE et certains pays non membres doit, toutefois, être mise en perspective. Si les flux d'investissements entre pays de l'OCDE et pays non membres sont aujourd'hui plus équilibrés, la plupart des pays en développement restent fortement tributaires des importations de capitaux pour leur développement et il est peu probable que cette situation se modifie dans l'avenir immédiat.

9. Des incitations visant à encourager l'investissement intérieur et étranger existent dans un grand nombre de pays de l'OCDE. Elles peuvent prendre la forme de subventions, d'avantages en nature (par exemple mise à disposition gratuite de terrains), de préférences en matière d'accès aux marchés publics et de concessions fiscales. Le présent rapport est consacré à l'examen des problèmes qui se posent lorsque les aides sont dispensées par l'intermédiaire du système fiscal.

10. Tout en reconnaissant aux pays de la source le droit de donner à leurs systèmes fiscaux la structure qui correspond à leurs propres objectifs, le présent rapport vise à encourager un réexamen collectif des dispositions en matière de crédits d'impôt fictif et à contribuer à l'élaboration d'une approche plus cohérente des pays de l'OCDE comme des pays non membres à l'égard de ces dispositions.

Encadré I. **Exemple**

La société A qui est résidente du pays X crée une filiale S dans le pays Y. S dégage un revenu net de 100 au cours de son premier exercice d'activité. Le taux de l'impôt sur les sociétés du pays Y est de 30 pour cent. Du fait des incitations prévues par la législation fiscale du pays Y, S n'acquitte aucun impôt sur ses bénéfices au cours de ses cinq premières années d'activité. L'économie d'impôt réalisée par S dans le pays Y au cours de l'année 1 s'élève à 30.

Au cours de l'année 2, S verse 50 sur ses bénéfices nets sous forme de dividendes à A dans le pays X. Le taux de l'impôt sur les sociétés du pays X est de 40 pour cent. Il n'existe pas d'impôt retenu à la source sur les dividendes versés à l'étranger dans le pays Y. Le pays X impose les dividendes perçus à l'étranger au taux normal de l'impôt sur les sociétés mais accorde un crédit d'impôt au titre des impôts perçus à l'étranger, y compris les impôts sur les sociétés versés par des filiales étrangères sur les bénéfices qui ont donné lieu à la distribution de dividendes (l'impôt « sous-jacent » sur les revenus distribués). Dans la mesure où aucun impôt n'a été perçu dans le pays Y sur les bénéfices distribués, A paiera 20 d'impôt sur les sociétés sur les dividendes dans le pays X (40 pour cent de 50).

R (14)

11. Il n'est sans doute pas inutile, tout d'abord, de présenter une brève description de ce qu'est la pratique du « crédit d'impôt fictif ». Afin d'encourager les investissements étrangers, plusieurs pays consentent différents types d'avantages fiscaux aux investisseurs étrangers. Lorsque l'un de ces pays conclut une convention avec un autre pays qui applique la méthode d'exemption (voir article 23 A du Modèle de Convention fiscale), aucune limite ne s'applique à la réduction d'impôt accordée au contribuable parce que l'autre pays doit accorder l'exemption quel que soit le montant de l'impôt éventuel appliqué dans le pays de la source. La méthode de l'exemption s'applique généralement aux investissements directs (par exemple les investissements effectués par l'intermédiaire de filiales ou d'établissements stables). Cependant, lorsque l'autre pays applique la méthode d'imputation (voir article 23 B du Modèle de Convention fiscale) la réduction d'impôt pourra être annulée dans la mesure où cet autre pays n'autorisera à déduire que l'impôt effectivement versé dans le pays de la source. Ce résultat peut être considéré comme mettant en échec les dispositions incitatives de la législation fiscale de l'autre pays.

12. Pour éviter ce résultat, certains pays membres de l'OCDE ont convenu d'inclure des dispositions prévoyant des « crédits d'impôt fictif » dans les conventions avec les pays en développement. Dans le cas des pays qui

accordent des crédits d'impôt, ces dispositions permettent à l'investisseur d'obtenir des crédits au titre des impôts faisant l'objet d'exemptions (c'est-à-dire qui ne sont pas effectivement réglés) en vertu du régime d'incitation fiscale du pays de la source. De même, dans la mesure où un pays qui a recours à la méthode d'exemption applique la méthode d'imputation, par exemple en ce qui concerne les dividendes ou intérêts d'investissements de portefeuille (voir article 23 A du Modèle de Convention fiscale), une disposition relative aux crédits d'impôt fictif permettra d'imputer l'impôt qui a fait l'objet d'une exemption dans le pays de la source.

Encadré II. **Exemple**

En reprenant l'exemple ci-dessus, la disposition à inclure dans la convention fiscale entre le pays X et le pays Y devrait stipuler que le pays X doit accorder un crédit au titre des impôts qui auraient été payés par S sur les dividendes distribués en l'absence des mesures incitatives en vigueur dans le pays Y. L'impôt dû sur les dividendes dans le pays X est égal à 20 (40 pour cent de 50). Toutefois, A bénéficie désormais d'un crédit d'impôt de 15 (30 pour cent de 50) qui correspond à l'impôt qui aurait été acquitté dans le pays Y si S n'avait pas bénéficié de la législation incitative. Grâce à la clause de crédit d'impôt fictif incluse dans le traité, A ne paiera que 5 d'impôt sur les dividendes dans le pays X.

b) Les crédits d'impôt fictif : le temps d'un réexamen est-il venu ?

13. Le nouvel environnement mondial a encouragé et dans certains cas, même obligé, les pays à revoir les structures fiscales établies et les politiques sur lesquelles sont fondés les accords fiscaux. Les accords concernant les crédits d'impôt fictif n'ont pas échappé à cet examen. L'inclusion de clauses de crédits d'impôt fictif dans les conventions fiscales bilatérales, y compris celles entre pays de l'OCDE, date de plus de 40 ans mais le monde actuel est très différent de celui dans lequel les positions des pays membres et non membres de l'OCDE ont été élaborées.

14. La grande majorité des pays membres de l'OCDE considère que l'octroi de crédits d'impôt fictif par le biais de conventions ne constitue pas un moyen efficace d'encourager l'investissement étranger et d'atteindre les objectifs économiques nationaux. Ces opinions ont été renforcées par l'expérience globalement décevante de l'utilisation des incitations fiscales qui a été celle des pays de l'OCDE et d'un grand nombre de pays en transition, tendance abondamment illustrée par une publication récente de l'OCDE intitulée « Fiscalité et investissement direct étranger » (1995). Par ailleurs, l'expérience récente montre que les dispositions en matière de crédit d'impôt fictif offrent

de nombreuses possibilités de planification et d'évasion fiscales qui affaiblissement les bases d'imposition du pays de la source et du pays de résidence.

15. De nombreuses erreurs sont également commises à propos de l'opinion des investisseurs étrangers sur les crédits d'impôt fictif. Les décisions d'investissement prises par les investisseurs internationaux résidents des pays appliquant la méthode d'imputation sont rarement influencées par l'existence ou l'absence de dispositions relatives aux crédits d'impôt fictif dans les conventions fiscales. En témoigne l'expérience des milieux d'affaires internationaux qui encourage les pays à conclure des conventions fiscales, qu'elles incluent ou non des clauses de crédit d'impôt fictif.

16. Dans le même temps, certains pays non membres de l'OCDE commencent à se préoccuper des concessions qu'ils doivent consentir pour obtenir des crédits d'impôt fictif lors de la négociation des conventions fiscales. Ces concessions peuvent prendre la forme d'une réduction des taux des retenues à la source ou de règles plus strictes concernant le statut d'établissement stable. Ces pays se demandent si le prix à payer pour obtenir des crédits d'impôt fictif n'est pas trop élevé, compte tenu des avantages limités que présentent ces dispositions.

R (14)

17. Ce rapport présente un bref aperçu du contexte historique des dispositions en matière de crédit d'impôt fictif (section II) et des positions traditionnelles des pays sur ces dispositions (section III). On examinera les raisons qui ont conduit les pays membres à changer d'attitude vis-à-vis des crédits d'impôt fictif (section IV). On proposera par ailleurs une analyse des tendances récentes et des pratiques actuelles des pays (section V) et l'on examinera certaines des meilleures pratiques concernant la conception des dispositions en matière de crédit d'impôt fictif (section VI). Enfin, un certain nombre de recommandations sont présentées dans la section VII. L'annexe I reproduit, par ordre alphabétique, les dispositions en matière de crédit d'impôt fictif mentionnées dans le présent rapport et les annexes II et III fournissent, dans une présentation graphique, les dispositions en la matière figurant dans des conventions entre pays membres de l'OCDE et entre les pays de l'OCDE et certains pays non membres. Les annexes IV et V contiennent des exemples de schémas d'évasion fiscale détectés dans les pays membres. L'annexe VI reproduit des exemples de modèles de dispositions contre l'abus des crédits des pays membres relatives au crédit d'impôt fictif et l'annexe VII reproduit la section sur les crédits d'impôt fictif contenue dans le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. La Recommandation du Conseil sur l'octroi et la conception du crédit d'impôt fictif dans les conventions fiscales est reproduite en annexe VIII.

18. Pour les besoins de la présente étude, le terme « pays de résidence » se réfère au pays qui accorde le crédit d'impôt fictif dans une convention fiscale. Les termes « pays d'accueil » et « pays de la source » se réfèrent au pays auquel le crédit d'impôt fictif est accordé.

c) L'importance croissante du Modèle de Convention fiscale en dehors de la zone de l'OCDE

19. L'évolution du cadre économique mondial et la vigueur économique croissante d'un grand nombre de pays non membres d'Asie et d'Amérique latine ont conduit un certain nombre de pays non membres à reconsidérer leur attitude vis-à-vis des conventions fiscales.

20. Un grand nombre de pays non membres avancés procèdent actuellement à une extension et à une mise à jour de leur réseau de conventions fiscales. Certains d'entre eux, en particulier en Amérique latine (suivant en cela l'exemple du Mexique et prenant en compte le développement de blocs commerciaux régionaux) sont en train de revenir sur leur refus de négocier des conventions fiscales. Dans la mesure où plusieurs de ces pays sont à la fois exportateurs et importateurs de capitaux, ils ont commencé à envisager leurs intérêts à la fois en tant que pays de résidence et de la source plutôt que sous un seul de ces angles. Ceci a conduit à un début de reconnaissance chez un grand nombre des pays non membres avancés du fait que les conventions fiscales calquées sur le Modèle de Convention de l'OCDE créent un climat fiscal favorable aux échanges et aux investissements transfrontaliers bien qu'ils ne soient pas toujours disposés à adopter l'ensemble des dispositions du Modèle.

21. La plupart des 1 500 conventions fiscales bilatérales actuellement en vigueur dans le monde sont fondées sur le Modèle de Convention fiscale. Ce dernier est largement utilisé non seulement dans les négociations de conventions entre pays membres et non membres mais aussi dans les négociations entre pays non membres. L'importance du Modèle de l'OCDE est encore attestée par le fait que le texte du Modèle de Convention fiscale des Nations Unies reprend environ 90 pour cent de ses dispositions. Le souci croissant que manifestent les pays non membres d'être associés de manière plus étroite aux travaux du Comité des affaires fiscales dans ce domaine va dans le même sens.

II. ÉVOLUTION HISTORIQUE DES DISPOSITIONS EN MATIÈRE DE CRÉDITS D'IMPÔT FICTIF

22. On trouve une première référence aux crédits d'impôt fictif dans le rapport de la Commission Royale Britannique de 1953 (auquel s'est référé le professeur Surrey dans son audition du 9 août 1957 devant le Sénat). La

Commission a examiné la question de l'aide pouvant être apportée aux investissements britanniques à l'étranger par l'intermédiaire de la politique fiscale et a recommandé l'adoption du concept de crédit d'impôt fictif. Un débat sur ce sujet a eu lieu au Parlement en 1953 et, une seconde fois, en 1956. Le Chancelier de l'Échiquier (ministre des Finances) a rejeté la proposition de la Commission en 1957. Le débat sur cette question s'est toutefois poursuivi au cours des années suivantes et une loi votée en 1961 autorise le Royaume-Uni à accorder aux pays en développement un allégement au titre des économies d'impôt réalisées en vertu de programmes d'incitation conçus pour encourager le développement industriel, commercial, scientifique, éducatif ou autre.

23. Des dispositions concernant les crédits d'impôt fictifs ont fait leur apparition dans les conventions fiscales pour la première fois en 1957 dans une convention entre les États-Unis et le Pakistan. La clause relative au crédit d'impôt fictif de la convention entre les États-Unis et le Pakistan est reproduite dans l'encadré III ci-dessous :

R (14)

Encadré III. **Convention Pakistan-États-Unis (1957) – Article XV**

Pour les besoins de ce crédit, sera présumé avoir été payé par une société résidente des États-Unis le montant de la réduction des impôts dus au Pakistan (autres que l'impôt sur les bénéfices) résultant de l'application des dispositions de l'article 15B de la loi relative à l'impôt sur le revenu de 1922 (XI –1922) en vigueur à la date de la signature de la présente convention. Etant entendu que toute extension prévue par la loi de la période durant laquelle une entreprise industrielle peut être créée ou mise en activité pour pouvoir bénéficier de la réduction prévue à l'article 15B sera considérée comme étant en vigueur à la date de la signature de la présente convention.[...]

24. En ce qui concerne les revenus couverts, la Convention de 1957 entre le Pakistan et les États-Unis a prévu un crédit d'impôt fictif de caractère temporaire sur les revenus d'exploitation (établissement stable) perçus par certaines sociétés établies en 1958 qui étaient exonérées d'impôt en totalité ou en partie par une loi pakistanaise. S'agissant des limitations, cette disposition n'a été appliquée qu'aux réductions ou exemptions consenties en vertu de la loi qui était en vigueur à la date de la signature de la convention. Le crédit d'impôt fictif ne s'appliquait qu'aux investissements dont le taux de rendement n'était pas supérieur à 5 pour cent.

25. Le Sénat des États-Unis a, toutefois, refusé de ratifier les conventions susmentionnées dans leur forme originelle en raison de l'inclusion de clauses

de crédit d'impôt fictif. Les États-Unis se sont depuis lors constamment opposés à l'inclusion de telles clauses dans leurs conventions.

26. En dépit de l'opposition constante des États-Unis aux crédits d'impôt fictif, l'inclusion de dispositions de ce type dans les conventions conclues par les autres pays s'est développée à l'échelle mondiale durant les années 60 et 70. Qui plus est, les dispositions concernant les crédits d'impôt fictif de la convention non ratifiée entre les États-Unis et le Pakistan (ainsi que d'autres dispositions de ce type négociées à la fin des années 50 dans les conventions des États-Unis et qui ne sont jamais entrées en vigueur) ont influencé la conception des clauses de ce type insérées dans d'autres conventions, notamment du point de vue des revenus couverts et des limitations appliquées.

27. Dans certains cas, les dispositions étaient plus larges que celles proposées à l'origine dans les conventions des États-Unis. Par exemple, des formulations autorisant le maintien de la déduction après que les dispositions incitatives aient été modifiées ont été ajoutées à un certain nombre de conventions pour prévoir *a)* le maintien en application de la clause dans le cas de modifications mineures des mesures en cause (par exemple, Convention Pakistan-Royaume-Uni de 1961) ; *b)* la possibilité de se mettre d'accord sur le plan bilatéral pour étendre les déductions à des mesures ultérieures substantiellement similaires (exemple, Convention Pakistan-Royaume-Uni de 1961) ; ou *c)* de larges possibilités d'extension (par exemple, Italie-Zambie de 1972).

28. Le champ d'application des crédits d'impôt fictif a été également étendu pour inclure la réduction de l'impôt perçu dans le pays de la source en fonction de taux prévus par la convention et s'appliquant aux paiements de dividendes, intérêts et redevances (par exemple, Convention France-Israël de 1963 ou Japon-Corée de 1970).

29. Une autre évolution a concerné la fixation du montant de la retenue à la source « présumée payée » sur les dividendes, intérêts et redevances dans un certain nombre de conventions fiscales (par exemple, Allemagne-Indonésie, 1977, Protocole Brésil-Japon, 1976).

30. Des limitations de durée ont également été instituées, en général sous l'une des deux formes suivantes : *a)* limitation à un certain nombre d'années de l'application des avantages du crédit d'impôt au titre d'une source particulière (par exemple Royaume-Uni-Indonésie, 1974), ou *b)* limitation des effets des crédits d'impôt fictif par une clause prévoyant l'expiration de la disposition (clause de « caducité automatique ») (Suède-Philippines, 1966) ou imposant un examen obligatoire (par exemple la convention signée en 1969 entre l'Australie et Singapour serait venue à expiration en 1974 si un accord n'avait pas été conclu entre les gouvernements sous la forme d'un échange de

notes). La question de l'institution de clauses de « caducité automatique » a été soulevée relativement tôt mais leur usage ne semble s'être répandu qu'à partir du milieu des années 80.

31. Un examen de la question des crédits d'impôt fictif a été inséré dans les Commentaires sur l'article 23 du projet de Modèle de Convention de 1963. Cette analyse a été développée dans le Modèle de Convention fiscale de 1977. Les Commentaires se réfèrent à différentes formulations en donnant une brève description de leur nature (les paragraphes 72-78 du Commentaire sur l'article 23 du Modèle sont reproduits dans l'annexe VII).

III. POSITIONS TRADITIONNELLES DES PAYS SUR LA QUESTION DES CRÉDITS D'IMPÔT FICTIF

32. De nombreux pays membres de l'OCDE qui critiquent l'insertion de clauses de crédits d'impôt fictif dans les conventions appliquent la méthode d'imputation pour éviter la double imposition. Ces pays partent en général du principe que l'ensemble du système fiscal d'un pays doit être neutre de sorte que les conséquences fiscales des décisions d'investissement soient identiques, que l'investissement soit réalisé à l'intérieur du pays ou à l'étranger. Les considérations fiscales ne doivent pas influencer le choix des investisseurs d'investir dans leur pays ou à l'étranger.

R (14)

33. Pour atteindre cet objectif, nombre de pays appliquent généralement la méthode du crédit d'impôt étranger pour imposer les revenus de source étrangère. Les dispositions concernant les crédits d'impôt fictif sont incompatibles avec les principes sur lesquels repose la méthode d'imputation dans la mesure où elles préservent l'efficacité des incitations fiscales étrangères, ce qui conduit à favoriser, du point de vue fiscal, l'investissement à l'étranger par rapport à l'investissement national.

34. À l'exception des États-Unis, les pays développés ont néanmoins consenti des crédits d'impôt fictif aux pays en développement dans les conventions conclues avec ces derniers. Il y a, à cela, plusieurs raisons.

35. La plupart des pays membres ont traditionnellement considéré les crédits d'impôt fictif comme un élément de la politique d'aide extérieure et ont adopté ces dispositions en vue d'encourager le développement industriel, commercial, scientifique ou autre des pays en développement. Certains pays membres ont été amenés à accorder des crédits d'impôt fictif pour des raisons de politique fiscale. Ils ont été conduits à adopter cette politique en partie par crainte qu'une application systématique de la méthode d'imputation ne place leurs investisseurs en position défavorable par rapport aux investisseurs locaux ou aux autres investisseurs étrangers pouvant profiter intégralement des incitations fiscales consenties par le pays d'accueil.

36. Par ailleurs, les crédits d'impôt fictif sont souvent utilisés aussi comme monnaie d'échange dans les négociations de conventions fiscales. Certains pays membres sont disposés à offrir cette disposition en échange d'autres avantages tels qu'une réduction de la retenue à la source sur les dividendes, les intérêts et les redevances. Qui plus est, certains pays en développement refusent purement et simplement de conclure des conventions fiscales à moins qu'elles n'accordent des crédits d'impôt fictif. Un grand nombre de pays de l'OCDE ont donc admis la nécessité d'accorder une telle déduction afin de pouvoir conclure des conventions avec certains pays en développement (voir, toutefois, la section II, paragraphe 5, concernant la position des États-Unis).

37. Les crédits d'impôt fictif sont aussi un problème pour les pays appliquant un système dit « d'exemption » dans la mesure où ces pays appliquent la méthode du crédit pour impôt étranger à certaines catégories de revenus de source étrangère, essentiellement passifs, aux revenus de portefeuille et/ou utilisent un système général d'exemption qui prévoit la possibilité d'opter pour la méthode du crédit dans des cas particuliers (les règles destinées à lutter contre l'évasion fiscale peuvent stipuler que les dividendes provenant d'investissements directs ou les bénéfices des entreprises ne sont exemptés que s'ils ont été soumis à une imposition minimum dans le pays étranger).

38. Les pays utilisant la méthode d'exemption attachent généralement davantage d'importance à la mise en place d'un environnement fiscal dans lequel leurs entreprises multinationales peuvent opérer sur un pied d'égalité avec les investisseurs locaux sur les marchés étrangers qu'à la réalisation de conditions de neutralité fiscale vis-à-vis des autres investisseurs résidents. C'est le cas en particulier des petits pays dont les marchés intérieurs sont de dimension limitée mais où un nombre relativement important de sociétés exercent leurs activités au niveau mondial. Dans ces pays, l'investissement étranger a tendance à compléter l'investissement intérieur plutôt qu'à se substituer à lui, dans la mesure où les marchés intérieurs offrent des possibilités d'investissement limitées à leurs entreprises multinationales résidentes.

39. Ces pays se sont souvent montrés plus disposés à accorder des crédits d'impôt fictif aux pays en développement. Ils ont été influencés en partie par les considérations mentionnées aux paragraphes 4 et 5 de cette section. Ils ont aussi considéré, pour partie, que l'octroi de cette concession répondait aux objectifs de leur politique fiscale globale.

IV. CRÉDITS D'IMPÔT FICTIF : LA NÉCESSITÉ D'UN RÉEXAMEN EST DE PLUS EN PLUS RECONNUE

40. Un réexamen des avantages des crédits d'impôt fictif est en cours dans un grand nombre de pays, à la fois à l'intérieur et en dehors de la zone de l'OCDE. Ce réexamen a été entrepris à la suite des évolutions mentionnées dans la section I de ce rapport et de la prise de conscience de plus en plus grande des risques d'abus que comporte ce système et de l'inefficacité des incitations fiscales s'agissant d'encourager le développement économique.

a) Le nouveau cadre économique mondial

La vigueur économique croissante des pays non membres

41. Dans le passé, la principale justification de l'octroi de crédits d'impôt fictif a été la nécessité d'encourager la croissance économique des pays en développement. Certains pays en développement des années 60 et 70 sont aujourd'hui beaucoup plus avancés sur le plan économique et ont atteint à l'heure actuelle un niveau équivalent ou même supérieur à celui de certains pays membres. Ces évolutions ont amené un grand nombre de pays de l'OCDE à se montrer plus réticents à inclure des dispositions en matière de crédit d'impôt fictif dans des conventions nouvelles ou renégociées.

R (14)

Les répercussions de l'octroi de crédits d'impôt fictif sur les pays de résidence

42. Le système des crédits d'impôt fictif a été élaboré à une époque où le volume du commerce et des investissements mondiaux était relativement modeste, où les marchés étaient étroitement réglementés et où les investissements étrangers étaient soumis à de nombreux contrôles. Du fait de la mondialisation, qui a entraîné une augmentation radicale du commerce et de l'investissement transfrontaliers et une réduction ou une suppression des obstacles traditionnels à ces activités, les effets négatifs potentiels de l'octroi de crédits d'impôt fictif sur le pays de résidence sont devenus plus évidents au cours des années récentes. En raison des difficultés que présente la limitation de la déduction à des activités typiquement intérieures, certaines branches de l'industrie du pays de résidence peuvent involontairement finir par être en concurrence avec les entreprises visées par les dispositions incitatives du pays d'accueil en bénéficiant (indirectement) des crédits d'impôt fictif (sur les distorsions économiques et les abus, voir ci-après).

b) Les crédits d'impôt fictif en tant qu'instrument d'aide extérieure

43. Les considérations tenant à l'aide extérieure sont prises en compte comme l'indiquent les critères utilisés par les pays pour accorder des crédits d'impôt fictif.

44. L'aide extérieure directe constitue un moyen relativement transparent d'aider les pays en développement. Les bénéficiaires, le montant et l'utilisation prévue de l'aide extérieure peuvent généralement être établis dans des termes relativement précis. Un grand nombre des mécanismes de contrôle auxquels est soumise l'aide extérieure n'existent pas dans le cas des crédits d'impôt fictif. Le pays de résidence n'est généralement pas impliqué dans l'identification, l'évaluation, la conception, la mise en œuvre, le suivi et l'évaluation de projets donnant lieu à l'octroi de crédits d'impôt fictif. Considérés comme une aide au développement, les crédits d'impôt fictif sont également soumis à la critique traditionnelle adressée à toute forme d'aide liée : l'aide est liée aux activités des sociétés résidentes du pays qui consent la déduction. Sur un plan général, le montant de la déduction accordée n'est pas limité. La seule limite est le montant des revenus générés par les investisseurs dans le pays d'accueil. Il est souvent impossible pour le pays d'origine d'évaluer avec exactitude la perte de recettes fiscales engendrée par son dispositif de crédit d'impôt fictif. Qui plus est, les négociateurs des conventions fiscales accordent la plupart du temps ce crédit sans prendre en compte la nature et l'importance des autres aides directes consenties au pays en développement en cause. La valeur du crédit pour les investisseurs varie en fonction des taux d'imposition du pays d'accueil et du pays d'origine. Certains commentateurs admettent, toutefois, que le crédit d'impôt fictif présente l'avantage de constituer un transfert de ressources automatique qui encourage directement le développement du secteur privé (pour une étude plus générale des avantages et des inconvénients de l'aide directe et de l'aide accordée par l'intermédiaire de la fiscalité, voir la section IB du rapport de 1984 de l'OCDE intitulé « Dépenses fiscales : problèmes et pratiques suivies par les pays »).

c) Les crédits d'impôt fictif peuvent encourager un rapatriement excessif des bénéfices

45. Les incitations fiscales qui requièrent généralement un crédit d'impôt fictif ont pour objet d'attirer les investissements directs étrangers. Les dispositions en matière de crédit d'impôt fictif peuvent, toutefois, avoir un effet contre-productif à cet égard en encourageant les investisseurs étrangers à rapatrier un pourcentage excessif de leurs bénéfices au lieu de les réinvestir dans le pays de la source pour consolider ou étendre l'investissement initial et d'encourager ainsi le développement économique de ce pays. En fait, dans le

cas de la constitution d'une filiale, qui est la forme de loin la plus fréquente d'investissement direct étranger, le pays qui consent le crédit d'impôt diffère généralement l'imposition des bénéfices de la filiale jusqu'au moment où ils sont distribués. Lorsque ces bénéfices distribués sont assortis d'un crédit d'impôt fictif, ce dernier a des effets pervers dans la mesure où il encourage le rapatriement des bénéfices vers le pays de résidence au lieu de leur réinvestissement dans le pays où opère la filiale. En conséquence, les pays de la source, en particulier ceux qui souhaitent encourager le réinvestissement, doivent se préoccuper d'atteindre l'équilibre approprié entre la nécessité d'attirer des investissements nouveaux et celle d'encourager le réinvestissement des bénéfices réalisés par les investisseurs étrangers. Les crédits d'impôt fictif risquent de compromettre cet équilibre.

Encadré IV

Lorsqu'ils renégocient des dispositions en matière de crédit d'impôt fictif venues à expiration, les pays membres de l'OCDE se voient souvent présenter des chiffres concernant les flux réels de dividendes et d'autres revenus en provenance du pays d'accueil pour illustrer les montants qui seraient immédiatement imposés dans le pays de résidence en l'absence de ces dispositions. Ces chiffres sont toutefois nécessairement surévalués car ils reposent sur l'hypothèse de l'existence d'une incitation évidente au rapatriement rapide des bénéfices (le crédit d'impôt fictif lui-même). Qu'il existe ou non une clause de crédit d'impôt fictif, il est connu que les sociétés opérant dans des pays connaissant un taux d'inflation élevé tendent à rapatrier leurs bénéfices aussi rapidement que possible.

d) L'hypothèse de base qui sous-tend le crédit d'impôt fictif n'est pas valable

46. Les commentaires qui précèdent montrent également qu'il existe un défaut dans l'hypothèse de base qui sous-tend le crédit d'impôt fictif selon laquelle, en l'absence de crédit, l'impôt auquel il est renoncé du fait de l'incitation fiscale serait perçu par le Trésor du pays de résidence de l'investisseur. Cette hypothèse suppose que le revenu qui a bénéficié de l'incitation fiscale soit également imposé dans le pays de résidence de l'investisseur. Les sociétés cherchent, toutefois, à maximiser les avantages fiscaux tirés des mesures d'incitation même en l'absence de crédit d'impôt fictif. L'imposition dans le pays de résidence peut donc ne jamais avoir lieu ou être différée pendant plusieurs années.

47. En premier lieu, comme on l'a déjà noté, dans le cas d'un investissement par l'intermédiaire d'une filiale locale, qui est de loin la forme la plus

fréquente d'investissement direct étranger, le pays qui accorde le crédit d'impôt n'imposera les bénéfices de la filiale que lorsqu'ils seront distribués sous forme de dividendes[1]. Or, une part très importante des bénéfices des sociétés n'est jamais distribuée sous forme de dividendes mais réinvestie dans le pays d'origine ou à l'étranger.

48. De même, dans la mesure où les dividendes peuvent être versés seulement plusieurs années après la réalisation des bénéfices correspondants, l'incidence négative de l'impôt perçu dans le pays de résidence sur l'incitation fiscale accordée dans le pays de la source devrait être calculée en actualisant le montant de cet impôt au moment où le bénéfice est réalisé.

49. Enfin, il convient aussi de tenir compte des caractéristiques particulières des systèmes de crédit d'impôt étranger. S'il n'est pas accordé de crédit d'impôt fictif, et si les bénéfices perçus à l'étranger n'ayant pas supporté l'impôt local du fait de mesures d'incitation sont rapatriés (ou inclus dans la base d'imposition s'il s'agit d'opérations de succursales), le pays de résidence ne va pas nécessairement, comme on le présume trop souvent, accroître automatiquement la part de ses recettes fiscales provenant de l'investissement. Les pays de résidence appliquant un crédit d'impôt autorisent presque tous largement le recours à des « moyennes » pour calculer les bénéfices provenant d'activités économiques et les taux d'imposition correspondants. Ainsi, le rapatriement ou l'imputation de revenus de source étrangère non ou faiblement imposés permettra simplement à l'investisseur d'utiliser des crédits au titre « d'excédents » d'impôt déjà payés sur des investissements fortement imposés. En raison de l'abaissement général des taux d'imposition dans les pays membres de l'OCDE au cours des années récentes, la grande majorité des investisseurs ayant le statut de sociétés disposent, semble-t-il, d'excédents de crédits d'impôt et sont donc en mesure d'utiliser effectivement les revenus non imposés perçus à l'étranger. De ce fait, c'est, dans la plupart des cas, l'investisseur et non pas le pays de résidence qui bénéficie en fait de l'incitation fiscale locale.

50. Le point ci-dessus peut être illustré par l'expérience du Royaume-Uni. Ce dernier accorde des crédits au titre de l'impôt étranger payé sur un élément de revenu seulement par imputation sur l'impôt dû par ailleurs au Royaume-Uni au titre du même élément de revenu. L'impôt payé à l'étranger qui ne peut pas être récupéré de cette manière ne peut faire l'objet d'une déduction au titre d'un exercice ultérieur. Un grand nombre de groupes du Royaume-Uni cherchent à tourner ces dispositions restrictives en recourant à ce que l'on appelle des « sociétés *mixer* ». Ces dernières, qui sont des filiales directes de sociétés du Royaume-Uni, détiennent elles-mêmes des participations dans un certain nombre d'autres sociétés dont certaines seront établies dans des pays à fiscalité élevée et d'autres dans des pays à faible pression fiscale. La société

mixer peut, par exemple, recevoir d'une filiale des dividendes bruts de 100 sur lesquels aucun impôt n'a été payé à l'étranger et d'une autre filiale des dividendes bruts de 100 ayant donné lieu au paiement d'un impôt étranger (impôt induit ou impôt indirect ainsi que retenue à la source) de 66. À partir de ces deux flux de revenus, la société *mixer* va verser un dividende brut unique de 134 au Royaume-Uni. Si la société *mixer* est résidente d'un autre État membre de l'UE, aucune retenue à la source ne sera perçue par ce dernier sur le dividende versé à la société du Royaume-Uni. Cette dernière sera considérée pour les besoins de l'impôt du Royaume-Uni comme ayant reçu un dividende brut de 200 donnant lieu à un crédit d'impôt de 66. Ce montant est exactement celui qui est requis pour annuler l'impôt dû au taux de 33 pour cent sur les dividendes au Royaume-Uni. Le Parlement du Royaume-Uni a inclus dans la loi de finances pour 1997 des dispositions visant à empêcher l'évasion fiscale par l'abus du recours aux sociétés *mixer* au-delà des limites acceptables, par exemple en acquérant des revenus étrangers fortement imposés auprès d'un groupe auparavant non associé.

R (14)

Encadré V

Les entreprises américaines qui sont établies, dans des pays ayant refusé de conclure des conventions fiscales avec les États-Unis ont, au cours des années récentes incité ces pays à négocier de telles conventions avec ce pays, en dépit de son opposition constante à l'octroi de crédits d'impôt fictif. Un grand nombre d'entreprises des États-Unis reconnaissent qu'elles n'ont pas besoin de crédits d'impôt fictif pour investir dans un pays en développement. Elles admettent que c'est l'absence d'une convention fiscale plutôt que celle d'un crédit d'impôt fictif qui les dissuade d'accroître leurs investissements.

e) L'efficacité des incitations fiscales

51. L'opposition croissante à l'utilisation des crédits d'impôt fictif s'explique aussi, comme on l'a vu plus haut, par l'expérience généralement décevante des pays de l'OCDE et d'autres pays en matière d'utilisation des incitations fiscales. Ces dernières sont considérées par un nombre croissant de pays comme ayant des effets de distorsion et comme un instrument de développement économique inapproprié (voir « Fiscalité et investissement direct étranger : l'expérience des économies en transition », OCDE, 1995). Au cours des dix dernières années, la plupart des pays de l'OCDE ont renoncé à l'utilisation des incitations fiscales et élargi l'assiette de l'impôt sur le revenu tout en réduisant les taux de l'impôt. Si les pays en développement sont, évidemment, libres de définir leurs propres politiques en ce qui concerne les mécanismes d'incitation fiscale, les pays de l'OCDE ont également le droit de

se préoccuper des effets que de tels mécanismes peuvent avoir sur leur propre base d'imposition à travers les crédits d'impôt fictif.

52. Bien que tous les pays de l'OCDE continuent à utiliser certaines incitations fiscales, ces dernières sont de plus en plus ciblées sur des domaines particuliers notamment ceux qui comportent des externalités significatives. Ainsi, des incitations particulières sont accordées dans un grand nombre de pays pour la recherche-développement et la protection de l'environnement. La tendance générale est néanmoins de ne plus recourir à des incitations fiscales générales pour encourager le développement économique. Un résumé de l'expérience des pays de l'OCDE et des anciens pays socialistes en matière d'utilisation des incitations fiscales est présenté dans les paragraphes suivants. Ces expériences sont également applicables à d'autres pays. On trouvera une description complète de ces expériences dans le rapport de l'OCDE de 1995 auquel il est fait référence dans le paragraphe précédent.

Coûts et gains

53. Le coût direct d'une mesure d'incitation fiscale correspond au manque à gagner en termes de recettes fiscales. On escompte qu'une modeste contribution sous forme de fonds publics induira une augmentation substantielle des fonds privés affectés à l'investissement. L'expérience pratique montre pourtant, pour l'essentiel, que la perte de recette fiscale excède le plus souvent l'augmentation de l'investissement désiré (par exemple, l'expérience canadienne suggère qu'un manque à gagner de 1 dollar de recettes fiscales ne se traduit que par un investissement supplémentaire de 80 cents par rapport à ce qui se serait passé en l'absence de mesure d'incitation). Ceci tient au fait qu'il est virtuellement impossible de cibler exclusivement les investissements additionnels. Une part substantielle des incitations est donc absorbée par des investissements qui auraient été réalisés en toute hypothèse.

Le ciblage

54. Il est difficile de faire en sorte que les entreprises qui entendent faire usage des incitations soient en mesure de le faire avec un minimum de confiance. Mais il est encore plus difficile, comme l'ont constaté la plupart des pays en développement, de faire en sorte que les contribuables que l'on entend exclure du bénéfice de la mesure le soient effectivement. Les contribuables organisent naturellement leurs activités afin de pouvoir prétendre aux incitations. Par exemple, si les avantages fiscaux sont réservés aux investisseurs étrangers, les investisseurs nationaux peuvent, pour y avoir droit, créer une filiale à l'étranger, puis faire transiter des investissements purement intérieurs par son intermédiaire. L'incidence négative de la

planification fiscale peut, à elle seule, neutraliser les avantages publics retirés par ailleurs des incitations. Des dispositions anti-évasion sont donc souvent requises. Elles sont inévitablement compliquées et elles vont donc souvent à l'encontre du besoin de certitude qui est requis pour que la mesure ait un effet positif.

55. Qui plus est, du fait de l'incertitude qui existe pour les investisseurs étrangers quant à la durée des incitations fiscales, ces dernières tendent à attirer des investisseurs de secteurs comme le commerce de détail et les services. Ces catégories d'activités sont, toutefois, extrêmement mobiles (sociétés « sans attaches »). Lorsque l'incitation est supprimée, les activités se déplacent souvent vers d'autres pays offrant le même type d'avantages. La mobilité de l'activité qui fait que l'entreprise réagit à l'incitation fiscale agit aussi dans le sens d'une limitation de l'intérêt de l'investissement pour le pays d'accueil concerné. Cette incertitude incite parfois aussi les sociétés établies dans le pays d'accueil à rapatrier les bénéfices réalisés plutôt qu'à les réinvestir dans le pays.

R (14)

Complexité

56. Un autre problème que posent les incitations fiscales tient à la complexité qu'elles introduisent dans le système fiscal. Il faut définir les activités éligibles, ce qui contribue en soi à rendre la législation fiscale plus complexe. Il en est particulièrement ainsi lorsque l'on souhaite attirer certaines catégories d'activités comme les activités de haute technologie ou de R-D. La législation doit être suffisamment précise pour permettre aux contribuables de prévoir avec exactitude s'ils peuvent ou non prétendre à la mesure. Si elle ne l'est pas, les contribuables ne peuvent pas planifier leurs opérations en tablant sur le fait qu'ils vont bénéficier de l'avantage proposé. Dans ce cas, ce dernier ne constitue pour eux qu'une aubaine sans incidence positive sur leur comportement.

Concurrence fiscale

57. Le recours aux incitations fiscales présente aussi le risque de déclencher une concurrence, en particulier entre pays situés dans la même région ou ayant des structures économiques similaires. Par exemple, un pays peut être tenté d'utiliser les incitations fiscales pour attirer les entreprises industrielles mobiles ou d'offrir des réductions d'impôt substantielles à des sociétés multinationales qui souhaitent établir une base régionale (y compris les sièges sociaux) pour fabriquer et distribuer leurs produits. Le pays qui se considère comme concurrencé par le pays qui propose des incitations va réagir en adoptant des mesures compensatoires. En définitive, les incitations fiscales offertes par les pays ne modifient en rien l'incitation relative à investir dans

les deux pays. La concurrence entre les deux pays a pour seul résultat de réduire les recettes fiscales qu'ils perçoivent.

Facteurs non fiscaux ou facteurs fiscaux

58. Les décisions des sociétés concernant le choix du pays dans lequel elles investissent sont influencées par un ensemble de facteurs très divers tels que la stabilité politique, la taille et la localisation des marchés, la rentabilité, la sécurité du droit de propriété, le coût et la disponibilité d'une main-d'œuvre qualifiée et l'accès aux matières premières, la réglementation des changes, les infrastructures routières, ferroviaires, portuaires et les autres moyens de transport, une fonction publique bien formée et efficiente et les conséquences fiscales de l'investissement. La fiscalité n'est donc qu'un facteur parmi de nombreux autres qui affectent le comportement des entreprises en matière d'investissement. Dans la mesure où les entreprises prennent effectivement en compte des facteurs fiscaux, elles attachent généralement une importance plus grande à la structure d'ensemble et à l'administration du système fiscal qu'à l'existence d'incitations fiscales.

Lobbying

59. Un autre problème général posé par les incitations fiscales est qu'elles conduisent à des pressions de la part d'autres secteurs remplissant les conditions pour bénéficier d'un régime particulier. Chaque fois que des avantages sont accordés à une catégorie d'activité, il existe d'autres activités étroitement liées à cette dernière qui ne pourront pas prétendre à ces avantages. Elles seront fondées à soutenir qu'elles sont désavantagées dans la concurrence avec les entreprises qui bénéficient des mesures d'incitation. Un argument similaire est souvent avancé lorsque les incitations sont réservées aux investisseurs étrangers. Pourquoi le gouvernement devrait-il défavoriser les entreprises nationales par rapport aux entreprises sous contrôle étranger ? Une argumentation de ce type est très difficile à réfuter une fois que certaines incitations ciblées ont été consenties. L'expérience générale montre que le champ des incitations s'étend au cours du temps à d'autres activités et qu'il est difficile politiquement de les supprimer, même si le motif de leur institution a disparu depuis longtemps. Même si une mesure d'incitation ciblée ne représente pas à elle seule une perte de recettes significative, le manque à gagner total lié à l'ensemble des incitations peut se traduire par une érosion sensible des recettes publiques perçues sur les entreprises.

f) Utilisation abusive des dispositions en matière de crédit d'impôt fictif

60. Le mécanisme des crédits d'impôt fictif est de plus en plus critiqué car l'inclusion de clauses de ce type dans les conventions fiscales offre en elle-

même de larges possibilités de planification et d'évasion fiscales. Les dispositions en matière de crédit d'impôt fictif sont exploitées de manière inappropriée non seulement par les résidents du pays concerné mais aussi par ceux de pays tiers qui se servent de ce pays comme relais (« chalandage fiscal »). Le coût de ces mécanismes d'évasion fiscale peut être très élevé pour le pays de résidence, en particulier s'il est utilisé comme véhicule. Le pays de la source peut également subir une érosion involontaire de sa base d'imposition.

61. Les mécanismes d'évasion fiscale les plus courants qui reposent sur les crédits d'impôt fictifs peuvent être divisés en quatre catégories :

Utilisation abusive des prix de transfert

62. Les dispositions en matière de crédit d'impôt fictif incitent les sociétés affiliées du pays de résidence (ou de pays tiers) à surestimer les bénéfices réalisés dans le pays d'accueil par un usage abusif des prix de transfert. Ces pratiques entraînent des pertes de recettes fiscales pour le pays de résidence et leur détection et leur investigation mobilisent de précieuses ressources. Bien que les principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert (OCDE, 1995) visent à limiter de tels abus, l'efficacité des mesures répressives dépend, pour beaucoup, de l'efficience de l'administration. Qui plus est, bien que les règles en matière de prix de transfert et d'affectation des dépenses soient conçues pour faire face à ces mécanismes d'évasion, il est peu probable qu'elles puissent être efficaces dans tous les cas.

R (14)

Recours à des sociétés relais

63. Une situation typique de recours à une société relais est celle dans laquelle un investisseur d'un pays tiers s'efforce d'exploiter l'existence d'une clause de crédit d'impôt fictif incluse dans une convention entre le pays de résidence et le pays de la source. Le résident d'un pays tiers qui cherche à investir dans le pays de la source établit une ou plusieurs sociétés dans le pays de résidence en vue de faire transiter l'investissement par elles. La société relais devient ainsi éligible aux crédits d'impôt fictif prévus par la convention. (Pour un exemple de mécanisme utilisant une société fictive, voir annexe IV).

Détournement

64. Le détournement est particulièrement utilisé lorsque le pays de résidence a accepté, en vertu d'une convention fiscale, de consentir des crédits d'impôt fictif au titre de la retenue à la source sur les intérêts ou les redevances. Par exemple, une banque résidente qui accorde un prêt à un investisseur étranger, peut être tentée de détourner la transaction par une institution financière établie dans un pays en développement afin de bénéficier du crédit d'impôt fictif accordé au titre de la retenue à la source sur

les intérêts par la convention fiscale entre le pays de résidence et le pays en développement (pour un exemple de mécanisme de détournement, voir annexe V).

Risque d'utilisation abusive des crédits d'impôt fictif par un État

65. Les dispositions autorisant des crédits d'impôt fictif peuvent également inciter le pays d'accueil à appliquer des taux d'imposition artificiellement élevés. Dans certains cas, des taux d'imposition « spéciaux » paraissent avoir été conçus principalement pour assurer des gains plus élevés au titre de crédits d'impôt fictif aux investisseurs étrangers résidents des pays qui accordent les crédits d'impôt.

g) Difficultés administratives

66. Un grand nombre de pays de l'OCDE ont rencontré des difficultés administratives dans l'application des dispositions en matière de crédit d'impôt fictif. Par exemple, lorsque ces dispositions se réfèrent à certaines parties de la législation de l'autre pays contractant qui prévoient une exonération ou une réduction de l'impôt du pays d'accueil dans un but de promotion du développement économique, il est souvent difficile, sinon impossible, d'établir si le contribuable a réellement bénéficié des mesures d'incitation correspondantes. Le contribuable est souvent dans l'incapacité de vérifier ce point et les autorités compétentes de l'autre pays contractant ne sont pas disposées ou pas en mesure de prêter leur concours à cet égard.

V. TENDANCES RÉCENTES EN MATIÈRE DE DISPOSITIONS CONCERNANT LES CRÉDITS D'IMPÔT FICTIF

67. Au cours des 15 dernières années, le nombre et la diversité des dispositions en matière de crédit d'impôt fictif se sont considérablement accrus. Ces dispositions sont généralement devenues plus ciblées afin de répondre à certaines des difficultés décrites ci-dessus.

68. Certaines des caractéristiques nouvelles des dispositions en matière de crédit d'impôt fictif, qui sont apparues au cours des dernières années, concernent les catégories de contribuables, de revenus ou de pays éligibles, les limites appliquées à l'impôt présumé payé, la période de disponibilité et la nécessité de lutter contre les abus.

a) Catégories de contribuables

69. Lorsque la déduction s'applique à tous les contribuables et qu'elle couvre les intérêts et les dividendes, les prêts et investissements purement privés,

par exemple les revenus perçus par les particuliers, sont également couverts (par exemple, Convention Canada-Thaïlande, 1984). Un certain nombre de conventions récentes (par exemple, Canada-Argentine, 1993) limitent donc l'application des crédits d'impôt fictif aux sociétés et/ou aux investissements effectués par les contribuables détenant des actifs importants.

b) Catégories de revenus

70. Les catégories de revenus couvertes par les crédits d'impôt fictif varient selon les conventions fiscales. Il est souvent fait référence aux dispositions pertinentes de la législation du pays de la source. En général, la portée de la disposition en matière de crédit d'impôt fictif est limitée aux revenus bénéficiant des incitations fiscales destinées à encourager le développement économique dans le pays d'accueil. Un grand nombre de pays ajoutent actuellement des conditions supplémentaires, par exemple pour éviter que les revenus d'investissements (c'est-à-dire les intérêts et les gains en capital) soient inclus dans les revenus d'exploitation (par exemple, Protocole Danemark-Pologne de 1994).

R (14)

71. Des dispositions en matière de crédit d'impôt fictif ne sont généralement pas nécessaires pour les revenus des activités des entreprises dans la mesure où ils sont réinvestis dans le pays d'accueil. Lorsque les crédits d'impôt fictif sont accordés sur les revenus d'exploitation, les dividendes versés par les filiales à l'étranger par prélèvement sur les revenus éligibles sont exonérés de l'imposition du pays de résidence afin de préserver l'effet de l'exemption ou de la réduction d'impôt.

72. Les crédits d'impôt fictif sur les revenus d'intérêts ont posé un certain nombre de problèmes peut-être en raison de la grande mobilité des fonds et du fait que la « retenue à la source présumée payée » est calculée sur le montant brut des intérêts qui ne sont pas nécessairement imputables en totalité au pays d'accueil. Un certain nombre d'approches différentes ont été adoptées pour réduire ou supprimer ces problèmes. En dehors de la non-extension de la déduction aux intérêts perçus (les dispositions des Conventions Japon-Bulgarie de 1991 et Japon-Vietnam de 1995 prévoient des crédits d'impôt fictif au titre des dividendes et des redevances mais non des intérêts perçus), un grand nombre de pays limitent l'application des crédits d'impôt fictif aux mesures d'incitation qui présentent, *a priori*, peu de risques d'abus [par exemple les prêteurs et les emprunteurs doivent être des entreprises non financières, c'est-à-dire des entreprises industrielles (Argentine-Canada, 1993)].

c) Limitation du montant de l'impôt « présumé payé »

73. L'avantage global qui peut être obtenu au titre des crédits d'impôt fictif par les contribuables des pays qui accordent le crédit d'impôt dépend de la combinaison de la portée de la disposition et du montant de l'impôt présumé payé. Alors que la première est généralement précisée dans la convention, le second pourrait être accru par des modifications unilatérales du taux général d'imposition de l'autre État contractant. Un certain nombre de clauses de sauvegarde ont été insérées dans les conventions récentes afin de limiter la possibilité pour l'autre État contractant de modifier unilatéralement le taux de l'impôt présumé payé.

74. Ces clauses de sauvegarde peuvent, par exemple, limiter les avantages résultant des dispositions en matière de crédit d'impôt fictif à ce qui est prévu à la date de la signature de la convention. Cette mesure risque, toutefois, d'être difficile à gérer en pratique.

75. Une autre formule consiste à fixer dans le traité le pourcentage de l'impôt présumé payé. Par exemple, la convention peut préciser les taux applicables (par exemple, Chine-Canada, 1986). Ce taux peut être *a)* le taux plafond prévu par le traité (par exemple, Allemagne-Indonésie, 1977, et les dispositions des conventions du Royaume-Uni ont le même effet) ; *b)* un taux supérieur au taux prévu par la convention (Protocole Brésil-Japon de 1976) ; ou encore *c)* un taux inférieur aux taux de la convention (par exemple, Japon-Bangladesh, 1991).

76. D'autres clauses de sauvegarde de ce type visent à faire en sorte que le montant de l'impôt « présumé payé » fixé par la convention n'excède pas le montant de l'impôt résultant du régime général d'imposition par l'inclusion de règles qui prévoient que le montant de l'impôt présumé payé ne pourra pas dépasser le niveau d'imposition prévu par la législation fiscale générale du pays de la source (exemple, France-Turquie, 1987 et Bangladesh-Pays-Bas, 1993).

d) Durée des crédits d'impôt fictif

77. La durée pendant laquelle chaque source peut bénéficier des crédits d'impôt fictif est limitée dans de nombreuses conventions (comme celles du Royaume-Uni). Comme on l'a déjà mentionné, une durée limite peut également s'appliquer à la clause de crédit d'impôt fictif elle-même. Il est plus fréquent, depuis quelques années, d'insérer des clauses de caducité automatique dans les dispositions en matière de crédit d'impôt fictif (exemples : Bulgarie-Japon, 1991 ; Australie-Chine, 1988 ; Danemark-Pologne, 1994 et Mongolie-Royaume-Uni, 1996).

e) Catégories de pays

78. Un grand nombre de pays de l'OCDE qui avaient inséré des dispositions en matière de crédit d'impôt fictif dans les conventions conclues dans les années 60 et 70 avec des pays non membres qui ont atteint aujourd'hui un certain niveau de développement économique souhaitent supprimer ou renégocier ces clauses qui n'ont plus, selon eux, de justification économique. Dans certains cas, les pays concernés ont accepté de modifier les conventions afin d'abroger les clauses de crédit d'impôt fictif. Dans d'autres cas, une clause de caducité automatique a été ajoutée. Certains pays ont commencé à utiliser des critères objectifs pour définir les pays pouvant prétendre à des crédits d'impôt fictif. Seuls les pays dont le niveau économique se situe en dessous d'un certain seuil sont pris en compte. Par exemple, le Japon utilise la norme de classement des pays de la Banque Mondiale pour définir les pays éligibles.

f) Dispositions générales visant à lutter contre les abus

79. Une disposition spéciale visant à réduire les possibilités d'abus a été insérée dans certaines conventions récentes (par exemple, Nouvelle-Zélande-Singapour, 1993). Des indications plus détaillées figurent dans la section IV et dans l'annexe VI).

R (14)

VI. LES MEILLEURES PRATIQUES UTILISÉES POUR LA CONCEPTION DES DISPOSITIONS EN MATIÈRE DE CRÉDITS D'IMPÔT FICTIF

80. Les paragraphes qui suivent sont consacrés à la description d'un certain nombre d'autres caractéristiques qui ont été utilisées dans la conception des crédits d'impôt fictif et qui pourraient aider les pays membres qui accordent de tels crédits à mieux les cibler et à diminuer les risques d'abus à la fois dans le pays de résidence et dans le pays de la source.

a) Définition des mesures d'incitation fiscale

81. Pour un grand nombre de pays, les incitations couvertes par la clause de crédit d'impôt fictif doivent être définies de manière précise — généralement par la spécification des mesures d'incitation éligibles — afin de réserver l'application de la clause aux concessions acceptées. Ils ont conclu, semble-t-il, que des références générales aux « *législations incitatives spéciales visant à encourager le développement économique* » laissent au pays d'accueil une latitude trop grande pour déterminer la nature et l'importance de l'aide qui sera accordée par le pays de résidence par le biais des crédits d'impôt fictif. Ce résultat est obtenu généralement par une référence directe à la législation nationale. Cette référence est généralement « statique » (c'est-à-dire concerne

les dispositions en vigueur à la date de la signature de la convention) afin d'éviter que le pays d'accueil n'étende par la suite la portée de la disposition en matière de crédit d'impôt fictif. Pour éviter que cette limitation n'empêche d'apporter certaines modifications mineures aux mesures d'incitation fiscale, certains traités autorisent des modifications mineures de la législation concernant les incitations à condition que ses caractéristiques générales ne soient pas affectées. Un grand nombre de ces conventions incluent une clause qui accepte de nouvelles mesures d'incitation à condition qu'elles soient d'un caractère sensiblement similaire (par exemple, l'article 25(4) de la Convention Espagne-Inde de 1993). L'application d'une telle clause est parfois soumise à l'acceptation expresse des autorités compétentes des États contractants (par exemple, l'article 23(5) de la Convention Australie-Vietnam de 1992).

82. Une autre possibilité serait de prévoir que les crédits d'impôt fictif ne sont pas accordés au titre de mesures d'incitation générales et de large portée telles que les exonérations fiscales temporaires à large champ d'application.

83. Comme on l'a noté à la section V *b*) ci-dessus, il est fréquent que les dispositions en matière de crédit d'impôt fictif ne soient pas applicables aux revenus passifs tels que les intérêts et les redevances et les dispositions prévoyant un crédit « d'équivalence » (c'est-à-dire l'octroi d'un crédit d'impôt étranger à un taux forfaitaire fixé par le traité, quel que soit le taux effectif de la retenue à la source perçue dans le pays de la source) sont relativement peu nombreuses. Cette situation reflète, semble-t-il, une méfiance à l'égard des incitations fiscales visant les investissements passifs ainsi que le souci d'éviter les risques d'abus que comportent ces formes de crédits d'impôt fictifs [voir la section IV *f*) ci-dessus].

b) Définition des activités

84. Lorsqu'une législation fiscale incitative particulière est formulée en termes généraux ou lorsqu'elle risquerait de s'appliquer à des activités inappropriées, il a parfois été jugé nécessaire de limiter le champ d'application des crédits d'impôt fictif à certaines activités spécifiées, par exemple aux activités productives énumérées, à l'exclusion des activités d'intermédiation financière telles que la banque et l'assurance ou à celles contribuant au développement du capital fixe du pays d'accueil : infrastructures publiques, usines, équipements, compétences et connaissances (par exemple, article 24(2) de la Convention Norvège-Mexique de 1995). Par ailleurs, afin d'éviter que les activités d'exportation des pays en développement ne fassent concurrence, en étant exonérées d'impôt, à celles des autres pays qui sont intégralement imposées aux taux normaux, les allégements au titre des crédits d'impôt fictif ont été réservés à certaines activités généralement orientées vers le marché intérieur [par exemple,

article 23(3)(b) de la Convention Royaume-Uni-Papouasie-Nouvelle-Guinée de 1991 et article 22(2) de la Convention Suède-Malte de 1995].

c) Taux d'imposition

85. Si les crédits au titre des impôts fictif sont basés sur le *taux de l'impôt intérieur* du pays d'accueil, il a été admis, dans certains cas, de limiter le taux intérieur maximum susceptible de leur être appliqué. Cette mesure est destinée à empêcher l'augmentation d'un impôt d'application limitée en vue d'augmenter la valeur des crédits d'impôt fictif (par exemple, article 23(4) de la Convention Australie-Vietnam de 1992).

86. De même, dans certains cas où les États contractants se mettent d'accord sur un taux maximum d'imposition que le pays d'accueil peut appliquer à certains types de revenus particuliers, il est, semble-t-il, inapproprié d'admettre que le taux maximum servant à calculer les crédits d'impôt fictif soit supérieur à celui qui est fixé par la législation nationale. Il a été précisé, dans certains cas, dans la convention que le taux intérieur s'applique lorsqu'il est inférieur au taux maximum fixé par la convention (par exemple, article 23(1) de la Convention Allemagne-Turquie de 1985).

87. Les taux des crédits d'impôt fictif peuvent également être basés sur les taux maximum fixés par la convention. Par exemple, lorsque la convention limite la retenue à la source sur les dividendes à 5 pour cent, et que le pays d'accueil renonce entièrement à prélever cette retenue à la source en vertu de mesures d'incitation admises par la convention, le taux de l'impôt pris pour référence par le pays de résidence pour accorder le crédit d'impôt fictif sera limité à 5 pour cent.

d) Revenus exonérés en vertu de la loi nationale ou d'une convention

88. Certains pays membres de l'OCDE n'appliquent la méthode du crédit d'impôt qu'à certains types particuliers de revenus. Par exemple, tandis que la méthode du crédit peut être utilisée pour les revenus tirés des établissements stables à l'étranger par les sociétés résidentes, les dividendes versés par les filiales à l'étranger peuvent être exonérés en vertu de la loi nationale ou de la convention. L'application des crédits d'impôt fictif ne devrait jamais être envisagée pour les revenus de ce dernier type. L'exonération fiscale des revenus de source étrangère représente le maximum de ce que peut faire un pays. Aucun crédit d'impôt fictif supplémentaire ne devrait être consenti dans des cas de ce type.

e) Clause anti-abus

89. L'expérience récente a montré que les dispositions en matière de crédit d'impôt fictif comportent un risque élevé d'utilisation abusive (voir

annexes IV et V). Un certain nombre de conventions incluent désormais une clause anti-abus concernant les crédits d'impôt fictif [par exemple, article 23(1) de la Convention Espagne-Argentine de 1992, article 23(7) de la Convention Australie-Vietnam de 1992, voir aussi annexe VI]. Par ailleurs, lorsque la législation du pays de résidence comporte une clause anti-abus, les États contractants peuvent accepter expressément de soumettre l'application des crédits d'impôt fictif prévue par la convention au respect de cette clause.

f) Limitation dans le temps

Au niveau de l'investisseur

90. Les incitations fiscales ont généralement pour objet d'encourager le démarrage d'opérations nouvelles. Il a donc été jugé approprié, dans certains traités, de fixer une durée maximum d'application des crédits d'impôt fictif pour chaque contribuable afin d'éviter qu'elle ne devienne un avantage permanent (par exemple, article 21(3) de la Convention Royaume-Uni-Indonésie de 1993). Qui plus est, afin d'empêcher les contribuables de tourner cette règle en transférant l'activité à une autre entité juridique avant l'expiration de la durée limite, il peut être utile de prévoir que cette période sera mesurée en tenant compte des entités associées exerçant les mêmes activités ou des activités similaires. Ainsi qu'on l'a déjà noté, un grand nombre de dispositions relatives aux crédits d'impôt fictif sont assorties actuellement de clauses traditionnelles de caducité automatique applicables à l'ensemble des contribuables (voir, par exemple, article 25(5) de la Convention Mongolie-Royaume-Uni de 1996, voir aussi section V *d*) ci-dessus).

Au niveau du développement économique du pays

91. Les crédits d'impôt fictif ont pour objet principal d'encourager la croissance économique des pays en développement. Lorsque le pays a atteint un certain niveau de développement, les deux parties à la convention fiscale ont parfois convenu de supprimer la clause relative aux crédits d'impôt fictifs à une date déterminée [voir article 22(5) de la Convention Japon-Vietnam de 1991]. Un grand nombre de pays ont, toutefois, jugé plus efficace de n'accorder les clauses de ce type que pour une durée limitée (clause de caducité automatique), par exemple pour 5 ou 10 ans [par exemple, article 25(5) de la Convention Espagne-Inde de 1993 ; voir aussi section V *d*) ci-dessus], ce qui peut faciliter la suppression de la clause lorsqu'elle a atteint l'objectif qui avait été fixé.

92. La limitation de la durée d'application des clauses de crédits d'impôt fictif peut toutefois poser des problèmes pratiques supplémentaires. Il est possible que certains contrats soient réécrits lors de l'entrée en vigueur de la clause afin que les revenus correspondants soient inclus dans la période

d'application du crédit d'impôt fictif. Par ailleurs, lors de l'expiration du crédit d'impôt fictif, les contrats (en particulier les contrats de prêts) peuvent être rédigés de manière que les revenus soient perçus avant la date d'expiration, par exemple par le recours à des paiements d'avance ou à des commissions d'annulation. Il est possible d'inclure dans les conventions fiscales une clause interprétative qui précise que la période du crédit d'impôt fictif ne couvre que les revenus à percevoir durant cette période. La législation locale du pays de résidence peut aussi comporter des règles concernant l'affectation des revenus à la période d'application du crédit d'impôt fictif.

g) Législation relative aux sociétés étrangères contrôlées

93. Une législation relative aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) a été mise en place par 15 pays de l'OCDE pour faire face à la réforme de la réglementation et à l'usage croissant des refuges fiscaux et des régimes d'imposition préférentiels en vue de différer le paiement de l'impôt ou d'y échapper[2]. Bien que les investissements étrangers qui sont visés par la réglementation des SEC soient généralement exclus du champ d'application des dispositions en matière de crédit d'impôt fictif, les deux catégories de règles peuvent parfois s'appliquer concurremment. Les règles concernant les sociétés étrangères et les crédits d'impôt fictif peuvent alors entrer en conflit. Pour lever les doutes éventuels, une disposition interprétative peut être incluse dans la convention afin de préciser que la législation relative aux sociétés étrangères contrôlées prévaudra dans ces situations.

R (14)

VII. RECOMMANDATIONS

94. Le présent rapport a identifié un certain nombre de préoccupations qui mettent en question l'utilité de l'octroi de crédits d'impôt fictif par les pays membres de l'OCDE. Ces préoccupations se rapportent, en particulier :

— aux risques d'abus que comporte le crédit d'impôt fictif ;
— à l'efficacité de cette mesure en tant qu'instrument d'aide extérieure ;
— aux préoccupations générales sur la manière dont les crédits d'impôt fictif peuvent encourager les pays à recourir aux incitations fiscales.

95. Le rapport a montré que les crédits d'impôt fictif risquent fort de donner lieu à des pratiques abusives des contribuables qui peuvent être extrêmement coûteuses en termes de pertes de recettes fiscales à la fois pour le pays de résidence et pour le pays de la source. L'expérience montre que ce type d'abus est difficile à détecter. Par ailleurs, il est difficile pour le pays de résidence de réagir rapidement contre de tels abus, même s'ils sont découverts. Il peut être souvent long et compliqué de convaincre ses partenaires conventionnels de la nécessité de supprimer ou de modifier les dispositions en matière de crédit d'impôt fictif pour prévenir de tels abus.

96. Le changement d'attitude que l'on observe actuellement à l'égard des crédits d'impôt fictif doit par ailleurs être envisagé compte tenu des problèmes de plus en plus graves que pose la concurrence fiscale dommageable. La poursuite, et plus récemment l'accélération de l'intégration des économies nationales, a accru la mobilité géographique d'un grand nombre de segments de la base d'imposition nationale. Ces évolutions ont conduit les pays à adopter des régimes fiscaux dont le principal objectif est d'entraîner une érosion de la base d'imposition d'autres pays. Les incitations fiscales de ce type sont spécialement conçues à l'intention des services financiers et des autres services très mobiles qui sont particulièrement sensibles aux écarts d'imposition. Les effets potentiellement dommageables de ces régimes peuvent être aggravés par l'existence dans les conventions fiscales, de dispositions en matière de crédit d'impôt fictif. Il en est particulièrement ainsi lorsque certains régimes fiscaux sont adoptés à la suite de la conclusion de conventions fiscales et sont conçus de manière à être couverts par les dispositions en matière de crédit d'impôt fictif existantes.

97. Ce rapport a montré aussi que les crédits d'impôt fictif ne constituent pas nécessairement un outil adéquat de promotion du développement économique. Les pays qui ont traditionnellement cherché à obtenir l'inclusion de clauses de crédits d'impôt fictif dans les conventions fiscales peuvent avoir de bonnes raisons de réviser leur position sur ce point. Le rapport met non seulement en cause l'hypothèse qui sous-tend généralement le crédit d'impôt fictif mais suggère aussi que ce dernier, en encourageant le rapatriement des bénéfices, incite les investisseurs étrangers à privilégier les projets d'investissements à court terme et les dissuade d'opérer à long terme dans le pays de la source.

98. L'argument selon lequel le crédit d'impôt fictif est nécessaire pour éviter que les incitations fiscales consenties par un pays d'accueil se traduisent seulement par un transfert de recettes fiscales au pays de résidence de l'investisseur ne vaut que dans le cas où les bénéfices sont rapatriés. Aucune annulation n'aura lieu s'il n'y a pas rapatriement. Par ailleurs, même si les bénéfices sont rapatriés, les caractéristiques des systèmes de crédit d'impôt étranger qui autorisent tous un certain regroupement des revenus de source étrangère peuvent être conçues de telle manière que l'impôt ne soit pas nécessairement perçu dans le pays de résidence, même si le pays de la source applique une imposition faible ou nulle.

99. L'analyse du présent rapport ne suggère pas que les pays de l'OCDE et les autres pays qui ont traditionnellement accordé des crédits d'impôt fictif cessent nécessairement de recourir à cette pratique. Dans le cadre de négociations bilatérales entre pays membres et pays non membres, certains pays continueront, pour des raisons qu'ils considèrent comme légitimes, à insister pour faire adopter de telles dispositions. Il conviendra, toutefois, que

les pays membres vérifient la valeur de leur argumentation lors de la négociation ou de la renégociation de conventions bilatérales. Par ailleurs, le moment est peut-être opportun pour les pays de l'OCDE d'examiner ensemble avec les pays non membres les moyens d'élaborer une position plus cohérente dans ce domaine. Ceci peut permettre aux pays membres de réexaminer s'il est nécessaire d'accorder des crédits d'impôt fictif, en particulier à des pays qui ont atteint un certain niveau de développement économique. Pour juger s'il y a lieu de continuer à recourir à ce système, les pays devront peser les considérations examinées dans les sections précédentes, en particulier les risques d'abus et le rôle qu'ont joué les crédits d'impôt fictif dans le renforcement de la concurrence fiscale. Cet exercice pourrait aussi aider les pays qui ont choisi d'accorder des crédits d'impôt fictif à obtenir un meilleur ciblage de ces dispositions et à réduire les risques d'abus. Les pays non membres qui ont traditionnellement demandé le bénéfice de crédits d'impôt fictif devraient examiner à nouveau s'il s'agit d'un instrument adéquat pour promouvoir le développement économique et si les crédits d'impôt fictif servent leurs intérêts économiques à long terme.

R (14)

100. Le Comité des affaires fiscales recommande que les pays membres qui envisagent d'accorder des crédits d'impôt fictif en réservent le bénéfice aux pays dont le niveau de développement économique est très inférieur à celui des pays de l'OCDE. Les pays membres devraient recourir à des critères économiques objectifs pour déterminer les pays pouvant prétendre aux crédits d'impôt fictif. Les pays membres et non membres qui conviennent de recourir à des clauses de ce type sont invités à suivre les orientations définies dans la section VI du présent rapport. L'utilisation de ces « meilleures pratiques » permettra de minimiser les risques d'abus que comportent ces clauses en faisant en sorte qu'elles s'appliquent exclusivement à des investissements authentiques visant à développer les infrastructures intérieures du pays de la source [voir section VI *b*) ci-dessus]. Une disposition de portée étroite applicable à de véritables investissements permettrait également de décourager le recours à une concurrence fiscale dommageable visant à attirer des activités géographiquement mobiles.

Notes

1. Le présent rapport se concentre principalement sur les investissements étrangers effectués par l'intermédiaire d'une filiale. Dans la mesure où les succursales à l'étranger des sociétés sont généralement imposées sur la base de leurs opérations courantes dans le pays de résidence, certains des arguments avancés dans la présente sous-section et dans d'autres parties du texte ne seraient pas directement applicables au cas des succursales. Ceci n'affecte pas nécessairement les conclusions du rapport. Tout d'abord, les opérations à l'étranger des sociétés multinationales sont effectuées dans leur très grande majorité par l'intermédiaire de filiales. En second lieu, la décision de conduire des activités à l'étranger par

l'intermédiaire d'une succursale est souvent prise dans les cas où la société résidente prévoit que ces activités se traduiront, au départ, par des pertes substantielles. Le recours à des succursales lui permet d'imputer ces pertes sur les bénéfices qu'elle réalise par ailleurs. Lorsque les opérations de la succursale commencent à dégager des bénéfices, la société résidente la transforme souvent en filiale pour bénéficier du différé d'imposition.

2. Pour un aperçu général des régimes applicables aux sociétés étrangères contrôlées dans les pays membres de l'OCDE, voir le rapport de l'OCDE intitulé « Législation relative aux sociétés étrangères contrôlées », *Études sur l'imposition des revenus de source étrangère* (1996).

Bibliographie

OCDE (1995), *Fiscalité et investissement direct étranger, L'expérience des économies en transition*, Centre pour la coopération avec les économies en transition.

OCDE (1984), *Dépenses fiscales : Problèmes et pratiques suivies par les pays*.

OCDE (1996) ; *Tax Treaties, Linkages Between OECD Member Countries and Dynamic Non-Member Economies* (préparé avec l'assistance du Pr. Richard Vann).

OCDE (1995), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*.

ANNEXE I

CLAUSES DE CRÉDITS D'IMPÔT FICTIF EN VIGUEUR DANS LES PAYS MEMBRES QUI SONT MENTIONNÉES DANS LE RAPPORT

On trouvera ci-après, par ordre alphabétique, les clauses de crédits d'impôt fictif en vigueur dans les pays membres qui sont mentionnées dans le rapport.

Australie – Chine (1988) Article 23

4. Aux fins des paragraphes 2 et 3, l'impôt versé en Chine doit inclure un montant équivalent au montant de l'impôt qui a donné lieu à une exonération en Chine.

5. Au paragraphe 4, le terme « perte de recettes fiscales pour la Chine » désigne, sous réserve du paragraphe 6, une somme qui, conformément à la législation fiscale chinoise et à cet accord, aurait été due au titre de l'impôt sur le revenu en l'absence des exonérations ou des réductions d'impôt résultant des textes suivants :

R (14)

a) Articles 5 et 6 de la loi sur l'impôt sur le revenu de la République populaire de Chine concernant les co-entreprises avec des investissements chinois et étrangers et article 3 des législations et réglementations détaillées sur l'application de la loi sur l'impôt sur le revenu de la République populaire de Chine concernant les co-entreprises avec des investissements chinois et étrangers ;

b) Articles 4 et 5 de la loi sur l'impôt sur le revenu de la République populaire de Chine concernant les entreprises étrangères ;

c) Articles I, II, III, IV et X de la partie I, articles I, II, III et IV de la partie II et articles I, II et III de la partie III des dispositions transitoires prises par le Conseil d'État de la République populaire de Chine en matière de réduction ou d'exonération de l'impôt sur les bénéfices des entreprises et de l'impôt consolidé sur les bénéfices industriels et commerciaux pour certaines zones économiques spécifiques et quatorze villes côtières ;

d) Articles 12 et 19 des réglementations du Conseil d'État pour l'encouragement de l'investissement en vue du développement de l'île de Hainan ;

e) Articles 8, 9 et 10 des réglementations du Conseil d'État concernant l'encouragement à l'investissement étranger ; et

f) Articles 1, 2 et 3 des dispositions transitoires du ministère des Finances de la République populaire de Chine concernant la réduction ou l'exonération de l'impôt sur les bénéfices des entreprises et de l'impôt consolidé industriel et commercial pour encourager

l'investissement étranger dans les zones économiques côtières libres, dans la mesure où elles étaient en vigueur à la date de signature de cet accord et n'ont pas été modifiées depuis, ou n'ont été modifiées que sur des points de détail de sorte que, dans l'ensemble, leur contenu n'a pas été modifié, ainsi que toute autre disposition qui pourrait être adoptée par la suite en vue d'accorder une exonération ou une réduction d'impôt dont le directeur du Trésor d'Australie et le directeur du Service national des impôts de Chine décident, de temps en temps, par des échanges de lettres et qui présentent des caractéristiques à peu près similaires, si ces dispositions n'ont pas été modifiées par la suite ou n'ont été modifiées que sur des points mineurs de sorte que leur contenu général ne se trouve pas modifié.

6. Dans l'application du paragraphe 5 en ce qui concerne les dividendes, intérêts et redevances perçus auxquels s'appliquent respectivement les articles 10, 11 et 12, on admettra que le montant de l'impôt perçu en Chine est égal :

a) dans le cas des dividendes, à 15 pour cent de leur montant brut ;

b) dans le cas des intérêts, à 10 pour cent de leur montant brut ; et

c) dans le cas des redevances, à 15 pour cent de leur montant brut, mais seulement lorsque le taux de l'impôt perçu selon la législation chinoise, sous réserve des dispositions figurant au paragraphe 5, n'est pas inférieur à 15 pour cent.

7. Les paragraphes 4, 5 et 6 ne s'appliquent qu'en ce qui concerne les revenus obtenus au cours des dix premières années depuis l'entrée en vigueur de cet accord en vertu de l'alinéa (a)(ii) de l'article 27 et au cours de toute autre année ultérieure qui pourrait être convenue entre le directeur du Trésor d'Australie et le directeur du Service national des impôts de Chine par un échange de lettres à cette fin.

Australie – Vietnam (1996) Échange de notes

L'échange de notes se réfère à l'article 23 de la Convention (1992).

4. Aux paragraphe 5 et 6, le montant total qui, en vertu de la législation fiscale vietnamienne et conformément à cet accord, aurait été dû au Vietnam au titre de l'impôt sur le revenu en l'absence d'exemption ou de réduction de cet impôt (ce montant total ne pourra pas être supérieur à 20 pour cent du revenu imposable vietnamien qui fait l'objet de l'exemption ou de la réduction), diminué du montant effectif de l'impôt dû au Vietnam sur ce revenu.

5. Le paragraphe 4 ne s'applique qu'au titre des exemptions ou des réductions résultant de l'application :

a) *i)* des articles 26, 27, 28 ou 32 de la loi de 1987 sur l'investissement étranger au Vietnam ; ou

ii) des articles 66, 67, 68, 69 ou 72 du décret N° 18-CP d'application de la loi sur l'investissement étranger au Vietnam en date du 16 avril 1993 ; ou

iii) de la circulaire n° 48-TC-TCT sur les taux de l'impôt sur les bénéfices et l'exemption et la réduction de cet impôt en date du 30 juin 1993 ; ou

iv) de la partie A de la partie II de la circulaire N° 51-TC-TCT sur l'imposition des investissements étrangers au Vietnam en date du 3 juillet 1993 ; ou

v) du décret N° 87-CP sur les contrats de construction-exploitation-transfert en date du 23 novembre 1993 et des réglementations qui accompagnent ce décret.

R (14)

dans la mesure où ces dispositions étaient en vigueur à la date de cette note et n'ont pas été modifiées depuis, ou n'ont été modifiées que sur des points mineurs, de sorte que leur contenu ne se trouve pas modifié ; ou

b) de toutes autres dispositions qui pourraient être adoptées ultérieurement en vue d'accorder une exemption ou une réduction de l'impôt dû au Vietnam que le ministre du Trésor d'Australie et le ministre des Finances du Vietnam adoptent parfois dans le cadre de lettres échangées à cette fin et auxquelles ce paragraphe s'applique. Ces conditions étant posées, cette détermination des dispositions applicables sera valable aussi longtemps que celles-ci ne se trouvent pas modifiées après la date de cette détermination ou ne sont modifiées que sur des points mineurs de sorte que leurs caractéristiques générales ne se trouvent pas affectées.

6. Le paragraphe 4 ne s'applique que dans la mesure où l'exemption ou la réduction est accordée au titre de l'impôt sur le revenu des activités suivantes dû au Vietnam :

a) construction d'infrastructures de communication, de production et de distribution d'électricité, construction d'infrastructures pour les zones de transformation des produits en vue de l'exportation et les zones industrielles ainsi que de moyens d'information et de télécommunications dans les zones montagneuses où les conditions naturelles et socio-économiques sont difficiles ; ou

b) plantation de forêts en vue d'une exploitation commerciale ; ou

c) activités extrêmement importantes énumérées dans le portefeuille d'investissement annoncé par le Comité d'État vietnamien pour la coopération et l'investissement pour chaque période ; ou

d) exploitation de ressources naturelles, à l'exception du pétrole, du gaz ou des ressources naturelles rares et précieuses ; ou

e) projets industriels lourds, notamment dans les industries métallurgiques, les industries mécaniques, les produits chimiques de base, la production de ciment, la fabrication d'équipements électriques et électroniques, la production d'engrais et de médicaments anti-épidémiques utilisés dans l'élevage ou la sylviculture ; ou

f) mise en place de cultures industrielles pour une longue période ; ou

g) activités dans des zones montagneuses où les conditions naturelles et socio-économiques sont difficiles, y compris les projets d'entreprises hôtelières ; ou

h) tout projet satisfaisant au moins deux des critères suivants :

i) emploi d'au moins 500 vietnamiens ; ou

ii) application de technologies avancées qui satisfont les conditions énumérées à l'article 4 de l'ordonnance sur le transfert de technologies étrangères en date du 5 décembre 1988, sous réserve de l'approbation du ministère de la Science, de la Technologie et de l'Environnement ; ou

iii) exportation d'au moins 8 pour cent des produits fabriqués en application du projet lui-même ; ou

iv) capital requis ou versé en vue de la mise en œuvre du contrat de coopération commerciale égal à au moins 10 millions de dollars des États-Unis ; ou

i) projets comportant la mise en place d'infrastructures dans un délai déterminé dans le cadre desquels l'associé étranger transfère l'infrastructure au gouvernement vietnamien sans aucune compensation.

7. Nonobstant l'application du paragraphe 4, l'impôt non perçu par l'administration fiscale vietnamienne ne sera pas considéré comme ayant été versé pour les revenus des activités suivantes :

a) les activités bancaires, d'assurance, de conseil, de comptabilité, de commissaire aux comptes et les services commerciaux de toute nature ; ou

b) l'exploitation de navires ou d'aéronefs, à l'exception des activités exercées principalement à partir du Vietnam et utilisant uniquement ces navires ou aéronefs sur le territoire de ce pays ; ou

c) tout dispositif mis en place par un résident australien en vue d'utiliser le Vietnam comme relais pour le transfert de revenus, ou comme implantation afin de se livrer à la fraude ou à l'évasion fiscale vis-à-vis des autorités australiennes par l'exploitation des dispositions de ce pays en matière de crédit d'impôt étranger ou pour faire bénéficier d'un avantage une personne qui ne réside ni en Australie ni au Vietnam.

8. Les paragraphes 4, 5, 6 et 7 ne s'appliquent pas aux revenus obtenus après l'exercice qui se termine :

a) le 30 juin 2003 ; ou

b) à toute date ultérieure qui pourrait être fixée d'un commun accord par le ministre du Trésor d'Australie et le ministre des Finances du Vietnam par un échange de lettres,

R (14)

selon celle de ces deux dates qui est la plus reculée.

Canada – Argentine (1993) Article 23

2. Aux fins de l'alinéa (a) du paragraphe 1, l'impôt payable en Argentine par une société qui exerce essentiellement ses activités dans le secteur manufacturier ou dans celui des industries extractives et qui réside au Canada au titre :

a) des intérêts autres que ceux qui sont exonérés en Argentine en vertu du paragraphe 3 de l'article 11, ou

b) des redevances industrielles mentionnées au paragraphe 3 de l'article 12 versées par une société exerçant essentiellement ses activités dans le même secteur qui réside en Argentine, sera considéré comme ayant été payé au taux de 12.5 pour cent dans le cas des intérêts et de 15 pour cent dans le cas des redevances. Les dispositions de ce paragraphe s'appliqueront pendant les cinq premières années suivant l'entrée en vigueur de la convention mais les autorités compétentes des États contractants pourront se consulter pour décider de la prolongation de cette période.

Canada – Chine (1986) Article 21

2. Aux fins du paragraphe 1(a), l'impôt payable en République populaire de Chine par une société qui réside au Canada sera considéré comme incluant toute somme qui aurait été payable en Chine au titre d'une année donnée en l'absence d'exemption ou de réduction d'impôt accordée pour l'année en

question ou toute fraction de ce montant en vertu de l'une des dispositions suivantes de la législation chinoise :

a) Les articles 5 et 6 de la loi sur l'impôt sur le revenu de la République populaire de Chine concernant les coentreprises constituées avec des chinois et l'investissement étranger ainsi que l'article 3 des réglementations détaillées d'application de la loi sur l'impôt sur le revenu de la République populaire de Chine concernant les co-entreprises constituées avec des chinois et l'investissement étranger ;

b) Les articles 4 et 5 de la loi sur l'impôt sur le revenu de la République populaire de Chine concernant les entreprises étrangères ;

c) Les articles I, II, III, IV et X de la partie 1, les articles I, II, III et IV de la partie II et les articles I, II et III de la partie III des dispositions transitoires du Conseil d'État de la République populaire de Chine concernant la réduction ou l'exemption de l'impôt sur les bénéfices des entreprises dans les zones économiques spéciales et les cités côtières, dans la mesure où ils étaient en vigueur et n'ont pas été modifiés depuis la date de signature de cet accord ou n'ont été modifiés que sur des points mineurs de sorte que leur orientation générale ne se trouve pas affectée ; ou

d) Toute autre disposition qui pourrait être adoptée par la suite en vue d'accorder une exemption ou une réduction d'impôt dont les autorités compétentes des États contractants conviennent qu'elle présente des caractéristiques à peu près similaires, si elle n'a pas été modifiée par la suite ou n'a été modifiée que sur des points mineurs de sorte que ses caractéristiques générales ne se trouvent pas affectées ;

Canada – Thaïlande (1984) Article 22

3. Au sens du paragraphe 1(a), le terme « impôt payable en Thaïlande » doit être considéré comme incluant toute somme qui aurait été payable comme impôt aux autorités thaïlandaises au titre d'une année donnée en l'absence d'une exemption ou d'une réduction d'impôt accordée en vue de promouvoir le développement industriel, commercial, scientifique, éducatif ou dans d'autres domaines encore en Thaïlande, pour cette année ou une partie de cette année en vertu des dispositions suivantes :

a) Les dispositions des lois spéciales d'incitation destinées à promouvoir le développement économique en Thaïlande, dans la mesure où elles étaient en vigueur et n'ont pas été modifiées depuis la date de signature de cette convention ou n'ont été modifiées que sur des points mineurs de sorte que leurs caractéristiques générales ne se trouvent pas affectées ; ou

b) Toutes autres dispositions susceptibles d'être adoptées par la suite en vue d'accorder une exemption ou une réduction d'impôt dont les autorités compétentes des États contractants conviennent qu'elles présentent des caractéristiques sensiblement similaires, si elles n'ont pas été modifiées par la suite ou n'ont été modifiées que sur des points mineurs, de sorte que leurs caractéristiques générales ne se trouvent pas affectées, sous réserve qu'une réduction de l'impôt dû au Canada ne soit pas accordée en vertu de ce paragraphe au titre des revenus quelle que soit leur source s'ils sont obtenus au cours d'une période débutant plus de dix ans après que l'exemption ou la réduction de l'impôt thaïlandais ait été accordée pour la première fois au titre de cette source de revenu. Sous réserve en outre que toute déduction de l'impôt canadien accordée conformément aux dispositions de ce paragraphe au titre des dividendes ou intérêts versés à un particulier n'excède pas 15 pour cent de leur montant brut ; et que les déductions au titre des dividendes versés à une société, autre que celle mentionnée au paragraphe 3 de l'article 10, ou au titre des intérêts versés à une société, n'excèdent pas 20 pour cent de ce montant brut.

R (14)

Danemark – Pologne (1994) Protocole

Article III

Après l'article 23, paragraphe 2, alinéa (c), il y a lieu d'insérer les alinéas suivants :

d) « Lorsqu'en vertu des lois d'un État contractant, une réduction d'impôt sur les bénéfices des entreprises est accordée en vue d'encourager le développement économique dans cet État, les références faites aux paragraphes 1 et 2, alinéas (a) et (b) de cet article, aux « impôts versés » ou « impôts sur le revenu versés » seront considérées comme incluant toute somme qui aurait été payable comme impôt conformément à cet accord au titre d'une année donnée en l'absence de réduction d'impôt accordée pour cette même année, à condition que cette entreprise (constituant un établissement stable) exerce des activités de fabrication ou de vente de produits, de marchandises ou de services (autres que des services du secteur financier) et que les intérêts et plus-values de cession, d'actions et d'obligations ne représentent pas plus de 25 pour cent des revenus de cette entreprise ;

e) lorsque des dividendes sont versés par une société résidant en Pologne à une personne (ayant le statut de société) qui réside au Danemark, et qui possède directement ou indirectement plus de 25

pour cent du capital social de la première société, ces dividendes sont exonérés d'impôt au Danemark, sous réserve que la société qui les verse exerce des activités de fabrication ou de vente de biens, de marchandises ou de services (autres que des services du secteur financier) et que les intérêts et plus-values de cession d'actions et d'obligations ne représentent pas plus de 25 pour cent des revenus de la société ;

f) Les dispositions des alinéas (d) et (e) s'appliquent pour les cinq premières années après l'entrée en vigueur du protocole modifiant l'accord initial entre la Pologne et le Danemark et les autorités compétentes se consulteront pour déterminer s'il y a lieu de proroger cette période. Toute prorogation entrera en vigueur à compter de cette date et sous réserve de ces modifications et conditions, y compris les conditions de résiliation de l'accord, qui pourraient être précisées et convenues entre les États contractants dans des notes échangées par la voie diplomatique ou sous d'autres formes conformément à leurs procédures constitutionnelles ».

Allemagne – Indonésie (1977) Article 22(1)

c) Si dans les cas (aa), (bb) et (cc) de l'alinéa (b) ci-dessus, l'impôt dû en Indonésie sur les dividendes, les intérêts ou les redevances se trouve totalement supprimé ou ramené en dessous des taux prévus à l'article 9, paragraphe 2, à l'article 10, paragraphe 2 ou à l'article 11, paragraphe 2 par des mesures spéciales d'incitation résultant de la loi indonésienne destinée à promouvoir le développement économique de ce pays, il sera accordé au titre de crédits imputables sur l'impôt sur les revenus et les bénéfices des sociétés, y compris la surtaxe correspondante, sur ces dividendes, intérêts ou redevances, un montant correspondant au taux d'impôt prévu dans les dispositions mentionnées ci-dessus de cet accord. Le crédit accordé en vertu de la phrase qui précède ne devra cependant pas excéder le montant de l'impôt indonésien qui aurait été dû en l'absence de cette réduction.

Allemagne – Turquie (1985) Article 23 (1)

(d) Lorsque les dividendes, intérêts et redevances mentionnés à l'alinéa (b) sont imposés en vertu de mesures spécifiques adoptées dans la législation turque pour promouvoir le développement économique de la République de Turquie, à des taux d'imposition qui se trouvent ramenés à moins de 10 pour cent, il sera accordé dans les conditions prévues à l'alinéa (b) comme déduction de l'impôt versé en Allemagne sur ces revenus un montant égal à 10 pour cent au moins du montant brut de ces revenus. Toutefois, la déduction ne

doit pas excéder l'impôt versé en République de Turquie en l'absence de ces mesures.

Japon – Bangladesh (1991) Article 23

3. Aux fins du crédit d'impôt mentionné à l'alinéa (a) du paragraphe 1 ci-dessus, lorsque l'impôt versé au Bangladesh sur des dividendes ou redevances auxquels s'appliquent, selon le cas, les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10 ou celles du paragraphe 2 de l'article 12, est inférieur à 10 pour cent du montant brut correspondant, l'impôt dû au Bangladesh sera considéré comme ayant été versé au taux de 10 pour cent du montant brut de ces dividendes ou redevances.

4. Aux fins du crédit d'impôt mentionné à l'alinéa (a) du paragraphe 1 ci-dessus, lorsque l'impôt versé au Bangladesh sur des intérêts auxquels s'appliquent les dispositions du paragraphe 2 de l'article 11 est inférieur à 5 pour cent du montant brut correspondant, l'impôt dû au Bangladesh sera considéré comme ayant été versé au taux de 5 pour cent du montant brut de ces intérêts si ceux-ci sont soumis :

R (14)

a) aux dispositions des paragraphes (a), (b), (c), (d), (e), (f) et (g) de la notification n° S.R.O. 417A-L/76 en date du 29 novembre 1976 ; ou

b) à toute disposition mentionnée au (a) ci-dessus modifiée après la date de signature de cette convention ou à toute autre disposition incitative spéciale destinée à promouvoir le développement économique au Bangladesh qui pourrait être adoptée à l'avenir dans la législation fiscale de ce pays afin de modifier ou de compléter les dispositions existantes mentionnées au (a) ci-dessus, sous réserve qu'un accord soit conclu entre les deux gouvernements quant au champ d'application de l'avantage accordé au contribuable par ladite disposition ou ladite mesure ainsi modifiée. Les dispositions de ce paragraphe ne concernent pas les intérêts auxquels s'appliquent les dispositions du paragraphe 3 de l'article 11.

5. Aux fins du crédit d'impôt mentionné au paragraphe 1 ci-dessus, le terme « impôt payable au Bangladesh » doit être considéré comme incluant le montant de l'impôt dû dans ce pays qui aurait été versé selon sa législation en l'absence de réduction ou d'exemption conformément aux dispositions suivantes :

a) les dispositions de la notification n° S.R.O. 289-L/89 en date du 17 août 1989 (relative aux exonérations d'impôt au titre de la mise en place de nouvelles entreprises industrielles dans une zone de transformation de produits destinés à l'exportation) ; ou

b) toute disposition mentionnée au (a) ci-dessus modifiée après la date de signature de cette convention ou toute autre disposition incitative spéciale destinée à promouvoir le développement économique au Bangladesh qui pourrait être adoptée à l'avenir dans la législation fiscale de ce pays en vue de modifier ou de compléter les dispositions existantes mentionnées au (a) ci-dessus, sous réserve qu'un accord soit conclu entre les deux gouvernements quant au champ d'application de l'avantage accordé au contribuable par ladite disposition ainsi modifiée ou ladite mesure.

Japon – Brésil (1976) Protocole

Les alinéas (a), (b) et (e) du paragraphe (2) de l'article 22 sont supprimés et remplacés par les dispositions suivantes :

a) i) Lorsqu'un résident japonais perçoit des revenus en provenance du Brésil qui peuvent être imposés dans ce pays conformément aux dispositions de cette convention, le montant de l'impôt payable au Brésil au titre de ce revenu donne droit à un crédit déductible de l'impôt applicable au Japon à ce résident. Toutefois, le montant du crédit d'impôt ne doit pas excéder la part de l'impôt dû au Japon qui correspond à ces revenus.

ii) Lorsque les revenus en provenance du Brésil sont des dividendes versés par une société qui réside dans ce pays à une société qui réside au Japon et qui détient au moins 10 pour cent soit des droits de vote de la société qui paie ces dividendes, soit de la totalité des actions émises par cette société, le crédit d'impôt mentionné au (i) ci-dessus tient compte de l'impôt dû au Brésil par la société qui verse les dividendes au titre de ses revenus.

b) i) Aux fins du crédit d'impôt mentionné à l'alinéa (a)(i) ci-dessus, l'impôt brésilien sera toujours considéré comme ayant été payé :

A) Au taux de 25 pour cent dans le cas des dividendes auxquels s'appliquent les dispositions des paragraphes (2) et (5) de l'article 9 et des redevances auxquelles s'appliquent les dispositions des alinéas (b) et (c) du paragraphe (2) de l'article 11 ;

B) Au taux de 20 pour cent dans le cas des intérêts auxquels s'appliquent les dispositions du paragraphe (2) de l'article 10.

ii) Aux fins du crédit d'impôt mentionné à l'alinéa (a) ci-dessus, l'impôt dû au Brésil sera considéré comme incluant le montant d'impôt qui aurait été versé en l'absence d'exemption ou de réduction résultant des mesures incitatives spéciales destinées à

promouvoir le développement économique au Brésil qui sont entrées en vigueur le 23 mars 1976 ou qui pourraient être instaurées par la suite dans la législation fiscale brésilienne en vue de modifier ou de compléter les dispositions existantes, sous réserve que le champ d'application de l'avantage accordé au contribuable par ces mesures fasse l'objet d'un accord entre les gouvernements des deux États contractants.

c) Dans l'application des dispositions de l'alinéa (b)(ii) ci-dessus, il ne sera admis en aucun cas que le montant d'impôt payé ait été supérieur à celui qui, en l'absence d'exemption ou de réduction due au mesures incitatives spéciales, résulterait de l'application de la légalisation fiscale brésilienne entrée en vigueur le 23 mars 1976.

Japon – Bulgarie (1991) Article 23

3. Aux fins du crédit mentionné à l'alinéa (a) du paragraphe 2 ci-dessus, lorsque l'impôt payé en Bulgarie sur des dividendes ou des redevances auxquels s'appliquent soit les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10, soit celles du paragraphe 2 de l'article 12 selon le cas, est inférieur à 10 pour cent du montant brut correspondant, l'impôt dû en Bulgarie est considéré comme ayant été versé au taux de 10 pour cent du montant brut de ces dividendes ou redevances.

R (14)

4. Aux fins du crédit mentionné au paragraphe 2 ci-dessus, le terme « impôt dû en Bulgarie » est considéré comme incluant le montant de l'impôt qui aurait été versé en Bulgarie conformément à la législation de ce pays en l'absence de réduction ou d'exemption résultant des dispositions incitatives spéciales destinées à promouvoir le développement économique en Bulgarie, sous réserve qu'un accord soit conclu entre les deux gouvernements quant au champ d'application de l'avantage accordé aux contribuables par lesdites mesures.

5. Les dispositions des paragraphes 3 et 4 ne s'appliquent pas aux revenus obtenus par un résident japonais pour tout exercice débutant après le 1er janvier 2002.

Japon – Vietnam (1995) Article 22

3. Aux fins du crédit d'impôt mentionné au paragraphe 2, compte tenu du stade de développement économique du Vietnam, on considère que le contribuable a versé le montant d'impôt qui serait dû aux autorités vietnamiennes en vertu de la législation de ce pays et conformément à cet accord en l'absence de réduction ou d'exonération résultant de dispositions incitatives spéciales destinées à promouvoir le développement économique au Vietnam entrées en vigueur à la date de signature de cet accord ou qui

pourraient être adoptées ultérieurement dans la législation fiscale vietnamienne en vue de modifier ou de compléter les dispositions existantes, à condition qu'un accord soit conclu entre les deux gouvernements quant au champ d'application des avantages accordés au contribuable par lesdites mesures.

4. Aux fins du crédit d'impôt mentionné à l'aliéna (a) du paragraphe 2, l'impôt dû au Vietnam sera toujours considéré comme ayant été versé au taux de 10 pour cent du montant brut dans le cas des dividendes auxquels s'appliquent les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10 et des redevances ou autres versements auxquels s'appliquent les dispositions du paragraphe 2 ou 5 de l'article 12.

5. Les dispositions des paragraphes 3 et 4 de cet article ne s'appliquent pas aux revenus obtenus par un résident du Japon au titre de tout exercice commençant après le 31 décembre de la quinzième année civile qui suit celle au cours de laquelle cet accord entre en vigueur.

Pays-Bas – Bangladesh (1993) Article 23

4. Lorsqu'en raison d'une réduction spéciale accordée en vertu des dispositions législatives en vigueur au Bangladesh en vue d'encourager l'investissement dans ce pays, l'impôt effectivement perçu au Bangladesh sur les intérêts et redevances qui y sont obtenus est inférieur à celui que le Bangladesh pourrait prélever en vertu du paragraphe 2 de l'article 11 et du paragraphe 2 de l'article 12, le montant de l'impôt versé au Bangladesh sur ces intérêts et redevances sera considéré comme ayant été payé au taux d'imposition mentionné dans lesdites dispositions. Cependant, si les taux d'imposition normalement applicables en vertu de la loi du Bangladesh aux intérêts et redevances mentionnés ci-dessus se trouvent ramenés à un niveau inférieur à ceux mentionnés dans la phrase précédente, ces taux réduits s'appliquent en vertu de cette phrase.

Les dispositions des deux phrases qui précèdent ne s'appliquent que pendant une période de dix ans après la date d'entrée en vigueur de la convention. Cette période peut être prorogée par un accord amiable entre les autorités compétentes.

Nouvelle-Zélande – Singapour (1993) Protocole

Article I

Nonobstant le paragraphe 3 de l'article 19 de l'accord, un résident néo-zélandais qui perçoit des revenus en provenance de Singapour, revenus qui relèvent de ce paragraphe, n'est pas considéré comme ayant payé un impôt à Singapour au titre de ces revenus lorsque les autorités compétentes de Nouvelle-Zélande considèrent, après consultation avec les autorités

compétentes de Singapour, que cette mesure serait inopportune compte tenu des conditions suivantes :

a) la conclusion d'accords par une personne en vue de bénéficier des dispositions du paragraphe 3 de l'article 19 pour elle-même ou pour toute autre personne ;

b) la possibilité, pour une personne qui n'est résidente ni de Nouvelle-Zélande ni de Singapour, d'obtenir des avantages ;

c) la nécessité d'éviter que les impôts auxquels s'applique l'accord fassent l'objet de fraude ou d'évasion fiscales ;

d) tout autre point que les autorités compétentes jugent important dans les circonstances particulières de l'affaire, et notamment les informations transmises par le résident néo-zélandais concerné.

Article II

L'article I de ce second protocole s'appliquera aux revenus obtenus après le 1er juillet 1993.

R (14)

Espagne – Inde (1993) Article 25

4. En vue de la déduction mentionnée au paragraphe 3, le terme « impôt sur le revenu versé en Inde » sera considéré comme incluant toute somme qui aurait été due aux autorités indiennes en vertu de la législation de ce pays et conformément à cette convention pour toute année en l'absence d'exemption ou de réduction d'impôt accordée cette année-là en application :

i) des articles 10(4), 10(15)(iv), 10A, 10B, 32A, 32AB, 80HH, 80HHC et 80I de la loi de 1961 sur l'impôt sur le revenu (n°43 de 1961) dans la mesure où ils étaient en vigueur ou n'ont pas été modifiés depuis la date de signature de cette convention ou n'ont été modifiés que sur des points mineurs de sorte que leurs caractéristiques générales ne s'en trouvent pas affectées ; ou

ii) toute autre disposition qui pourrait être adoptée par la suite en vue d'accorder une déduction dans le calcul du revenu imposable ou une exemption ou réduction d'impôt dont les autorités compétentes des États contractants conviennent qu'elle a un caractère pratiquement similaire si elle n'a été modifiée que sur des points mineurs de sorte que ses caractéristiques générales ne se trouvent pas affectées.

5. Les dispositions du paragraphe 4 s'appliqueront pendant les dix premières années d'application de cette convention mais les autorités compétentes des États contractants peuvent se consulter pour déterminer s'il y a lieu de proroger cette période d'application.

Suède – Malte (1995) Article 22(2)

d) Aux fins de l'alinéa (a) de ce paragraphe, le terme « impôt versé à Malte » est considéré comme incluant l'impôt qui aurait été versé dans ce pays en l'absence d'exemption ou de réduction limitée dans le temps accordée dans le cadre des dispositions incitatives prévues dans la loi destinée à promouvoir le développement économique à Malte, dans la mesure où cette exemption ou réduction est accordée au titre des bénéfices des activités industrielles ou manufacturières, ou des activités agricoles, piscicoles ou touristiques (y compris les restaurants et les hôtels) sous réserve que les activités aient été exercées à Malte. Aux fins de l'alinéa (c) de ce paragraphe, un impôt de 15 pour cent calculé sur une base d'imposition suédoise est considéré comme ayant été versé au titre de ces activités dans les conditions mentionnées dans la phrase précédente. Les autorités compétentes peuvent convenir d'étendre l'application de ces dispositions à d'autres activités.

e) Les dispositions de l'alinéa (d) de ce paragraphe s'appliqueront pendant les dix premières années d'application de cette convention. Cette période peut être prorogée d'un commun accord par les autorités compétentes.

Royaume-Uni – Indonésie (1993) Article 21

3. Aux fins du paragraphe (1) de cet article, le terme « impôt dû en Indonésie » sera considéré comme incluant toute somme qui aurait été due au titre de l'impôt indonésien pour une année donnée en l'absence d'exemption ou de réduction d'impôt accordée pour cette année ou une partie de cette année en vertu de l'article 15(5) et de l'article 16(1) et (2) de la loi indonésienne n°1 de 1967 dans la mesure où ces dispositions restent en vigueur en vertu de l'article 33(2)(a) de la loi indonésienne n°7 de 1983 sous réserve que la réduction d'impôt dû au Royaume-Uni ne soit pas accordée en vertu de ce paragraphe au titre d'un revenu, quel que soit sa source, obtenu au cours d'une période débutant plus de dix ans après la date où l'exemption ou la réduction de l'impôt indonésien a été accordée pour la première fois pour cette source.

Royaume-Uni – Mongolie (1996) Article 24

4. Aux fins du paragraphe 1 de cet article, le terme « impôt dû en Mongolie » est considéré comme incluant toute somme qui aurait été due aux autorités fiscales mongoles pour une année donnée en l'absence de réduction

d'impôt accordée pour cette année ou une partie de cette année en application des dispositions suivantes de la loi mongole :

a) l'alinéa (i) du paragraphe 1 de l'article 20 de la loi mongole sur l'investissement étranger dans la mesure où il était en vigueur à la date de signature de cette convention et n'a pas été modifié depuis ou n'a été modifié que sur des points mineurs de sorte que ses caractéristiques générales ne se trouvent pas modifiées ; ou

b) toute autre disposition qui pourrait être adoptée par la suite et qui aurait pour effet d'accorder une réduction d'impôt dont les autorités compétentes des États contractants conviennent qu'elles présentent des caractéristiques à peu près similaires, si elle n'a pas été modifiée par la suite ou n'a été modifiée que sur des points mineurs, de sorte que ses caractéristiques générales ne se trouvent pas affectées.

5. Les réductions de l'impôt dû au Royaume-Uni en vertu du paragraphe 4 de cet article ne seront pas accordées lorsque les bénéfices, revenus ou gains imposables en l'absence d'exemption ou de réduction accordée en vertu des dispositions mentionnées dans ce paragraphe se trouvent générés ou obtenus plus de dix ans après la date d'entrée en vigueur de cette convention.

R (14)

6. La période mentionnée au paragraphe 5 de cet article peut être prorogée d'un commun accord entre les États contractants.

Royaume-Uni – Papouasie-Nouvelle-Guinée (1991) Article 23

3. Aux fins du paragraphe 1 de cet article, le terme « impôt payable en Papouasie-Nouvelle-Guinée » sera considéré comme incluant toute somme qui aurait été due aux autorités fiscales de Papouasie-Nouvelle-Guinée pour une année donnée en l'absence d'exemption ou de réduction d'impôt accordée au titre de cette année ou d'une partie de cette année en vertu de l'une des dispositions suivantes de la loi de Papouasie-Nouvelle-Guinée :

a) articles 45L, 73(9), 97 ou 97A de la loi de 1959 modifiée de Papouasie-Nouvelle-Guinée relative à l'impôt sur le revenu dans la mesure où ils étaient en vigueur à la date de signature de cette convention et n'ont pas été modifiés depuis, ou n'ont été modifiés que sur des points mineurs de sorte que leurs caractéristiques générales ne se trouvent pas affectées ; ou

b) articles 72A(3), 73(3) ou 73(7) de la loi de 1959 modifiée de Papouasie-Nouvelle-Guinée sur l'impôt sur le revenu, dans la mesure où ils étaient en vigueur à la date de signature de cette convention et n'ont pas été modifiés depuis ou n'ont été modifiés que sur des points mineurs de sorte que leurs caractéristiques générales ne se trouvent pas affectées et toujours sous réserve que les autorités compétentes

de Papouasie-Nouvelle-Guinée aient certifié que toute exemption ou réduction de ce type accordée en vertu de ces articles visait à promouvoir le développement dans les domaines industriel, commercial, scientifique, éducatif ou dans d'autres domaines en Papouasie-Nouvelle-Guinée et que les autorités compétentes du Royaume-Uni aient accepté que cette exemption ou réduction a été accordée à cette fin ; ou

c) toute autre disposition qui pourrait être adoptée par la suite en vue d'accorder une exemption ou réduction d'impôt dont les autorités compétentes des États contractants conviennent qu'elle présente des caractéristiques sensiblement similaires, si elle n'a pas été modifiée par la suite ou ne l'a été que sur des points mineurs de sorte que ses caractéristiques générales ne se trouvent pas affectées, sous réserve que l'allégement de l'impôt dû au Royaume-Uni ne soit pas accordé en vertu de ce paragraphe au titre des revenus, quelle que soit leur source, qui sont obtenus au cours d'une période débutant plus de dix ans après la date à laquelle l'exemption ou la réduction d'impôt a été accordée pour la première fois en Papouasie-Nouvelle-Guinée au titre de cette source.

ANNEXE II

CRÉDITS D'IMPÔT FICTIF DANS LES CONVENTIONS DE L'OCDE

	Aus	Aut	Bel	Can	R.t	Dan	Fin	Fra	Alle	Grè	Hon	Isl	Irl	Ita	Jap	Cor
Australie																
Autriche																X
Belgique										X						
Canada													X			X
Rép. Tchèque																R
Danemark														R		
Finlande													X	R		X
France																X
Allemagne										X						R
Grèce			X						X							R
Hongrie																
Islande																
Irlande				X			X								X	R
Italie						R	R									R
Japon													X			X
Corée		X		X	R		X	X	R	R			R	R	X	
Luxembourg										X						X
Mexique								X	X					1	X	3
Pays-Bas										X						X
Nouvelle-Zélande																X
Norvège													X			
Pologne					R											
Portugal		X	X				X	X	X					2		
Espagne			X	X		X			X						X	
Suède										X				X		
Suisse																X
Turquie		X	X			X	X	X	X					R	X	R
Royaume-Uni																X
États-Unis																

R (14)

Certains des pays membres de l'OCDE, dont la liste figure dans ce tableau, n'ont pas conclu de convention fiscale avec d'autres pays de l'OCDE.

Sauf indication contraire figurant dans le tableau, les pays suivants bénéficient toujours de clauses de crédit d'impôt fictif :

Grèce	Irlande	Italie	Corée
Mexique	Portugal	Espagne	Turquie

Légende

1 = L'Italie accorde une clause de crédit d'impôt fictif au Mexique

2 = L'Italie accorde une clause de crédit d'impôt fictif au Portugal

3 = La Corée accorde une clause de crédit d'impôt fictif au Mexique

4 = L'Espagne accorde une clause de crédit d'impôt fictif au Mexique

R = La clause de crédit d'impôt fictif est accordée sur une base de réciprocité.

Source : The International Bureau of Fiscal Documentation

Lux	Mex	P.B.	N.Z.	Nor	Pol	Por	Esp	Suè	Sui	Tur	R-U	É-U	
													Australie
						X				X			Autriche
						X	X			X			Belgique
							X						Canada
					R								Rép. tchèque
							X			X			Danemark
						X				X			Finlande
	X					X				X			France
	X					X	X			X			Allemagne
X		X							X				Grèce
													Hongrie
													Islande
				X									Irlande
	1					2		X		R			Italie
	X						X			X			Japon
X	3	X	X						X	R	X		Corée
							X						Luxembourg
		X		X			4	X	X		X		Mexique
	X												Pays-Bas
													Nouvelle-Zélande
	X					X	X			X			Norvège
													Pologne
				X					X		X		Portugal
X	4			X				X	X		X		Espagne
	X						X			X			Suède
	X					X	X						Suisse
				X				X			X		Turquie
	X					X	X			X			Royaume-Uni
													États-Unis

ANNEXE III

CLAUSES DE CRÉDIT D'IMPÔT FICTIF DANS LES CONVENTIONS ENTRE LES PAYS MEMBRES DE L'OCDE ET CERTAINS PAYS NON MEMBRES

Pays	Argentine	Brésil	Chine	Inde
Australie			X	X
Autriche		X	X	
Belgique		X	X	X
Canada	X	X	X	X
Rép. Tchèque		X	X (R)	X (R)
Danemark	X	X	X	X
Finlande	X	X	X	X
France	X	X	X	X
Allemagne	X	X	X	X
Grèce				
Hongrie		X	X	
Islande				
Irlande				
Italie	X	X	X	X
Japon		X	X	X
Corée		X (R)	X (R)	X (R)
Luxembourg		X	X	
Mexique				
Pays-Bas		X	X	X
Nouvelle-Zélande			X	X
Norvège		X	X	X
Pologne			X	X (R)
Portugal				
Espagne	X	X (R)	X	X
Suède		X		X
Suisse			X	X
Turquie				
Royaume-Uni	X		X	X
États-Unis				

Certains des pays membres de l'OCDE, dont la liste figure dans ce tableau, n'ont pas conclu de convention fiscale avec d'autres pays de l'OCDE.

Source : The International Bureau of Fiscal Documentation.

Pays	Indonésie	Malaisie	Philippines	Singapour	Thaïlande	Venezuela
Australie			X		X	
Autriche	X	X	X		X	
Belgique	X	X	X		X	
Canada	X	X	X	X	X	
Rép. Tchèque		X (R)			X (R)	
Danemark		X	X (R)	X		
Finlande		X	X			
France	X	X	X	X		X
Allemagne	X	X	X	X		X
Grèce						
Hongrie		X			X	
Islande						
Irlande						
Italie		X	X	X		X
Japon	X	X	X		X	
Corée	X (R)	X (R)	X	X (R)		
Luxembourg				X		
Mexique				X *		
Pays-Bas	X	X	X	X		X
Nlle-Zélande		X	X	X		
Norvège		X	X	X		
Pologne						
Portugal						
Espagne			X			
Suède	X		X	X	X	X
Suisse		X				
Turquie						
Royaume-Uni	X	X		X	X	X
États-Unis						

(r) = Crédit d'impôt fictif accordé sur une base de réciprocité.
* = Crédit d'impôt fictif accordé uniquement aux pays de l'OCDE.

ANNEXE IV
DISPOSITION D'ÉVASION FISCALE – I

L'exemple décrit ci-dessous, qui fait intervenir des sociétés relais, est tiré de la note de la Nouvelle-Zélande SG/EMEF/CFA(96)18 établie en vue de la réunion du Forum sur les économies de marché émergentes (EMEF) qui s'est tenue à Paris les 26 et 27 septembre 1996.

Le dispositif suivant est destiné à permettre effectivement l'imputation de crédits d'impôt fictif sur des impôts sur des revenus sans rapport avec l'investissement étranger qui a donné lieu à ces crédits. Le système s'applique en particulier dans les cas où le contribuable dispose de crédits d'impôt fictif excédentaires. Ce dispositif a retenu l'attention des autorités néo-zélandaises il y a trois ans et les a amenées à précipiter la renégociation des clauses relatives aux crédits d'impôt fictif dans six des conventions conclues par la Nouvelle-Zélande afin d'y inclure une disposition contre l'évasion fiscale permettant de mettre fin à ce type de dispositif. Deux des dispositifs découverts comportaient des prêts de plusieurs centaines de millions de dollars des États-Unis. Plus récemment, au cours d'une vérification fiscale portant sur une institution financière internationale, il a été découvert des correspondances confirmant qu'un tel dispositif est utilisé en Asie.

R (14)

Les dispositions des conventions fiscales en matière de crédits d'impôt fictif ont pour objet d'empêcher le pays d'origine de reprendre partiellement par l'impôt un avantage fiscal accordé par le pays d'accueil. Lorsqu'aucun impôt n'est dû dans le pays d'origine au titre des revenus que le pays d'accueil n'impose pas, les crédits d'impôt fictif ne sont pas en principe accordés pour compenser l'impôt dû sur d'autres revenus indépendants. La législation fiscale néo-zélandaise ne permet pas d'imputer les crédits d'impôt étranger (y compris les crédits d'impôt fictif) sur les impôts dus sur des revenus qui n'ont aucun lien avec ces crédits. Toutefois, comme le montrent les exemples ci-dessous, on peut obtenir ce résultat en faisant transiter les revenus et les dépenses par des entités juridiques différentes. De ce fait, ce dispositif expose les pays qui accordent des crédits d'impôt fictif à être utilisés comme relais pour des prêts destinés aux pays en développement. Le système peut entraîner une érosion de leur base d'imposition existante d'un montant égal à la valeur de l'impôt non perçu par le pays d'accueil.

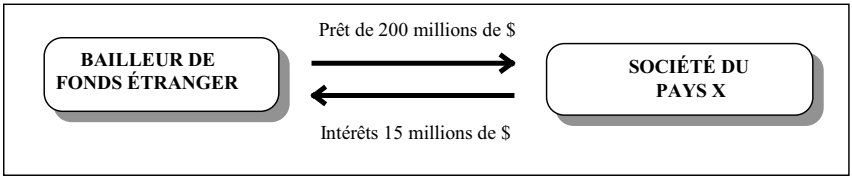
Des exemples d'un tel dispositif peuvent correspondre à trois scénarios. Ces scénarios prennent l'hypothèse d'une société qui réside dans un pays en développement (pays X) qui a besoin d'un prêt de 200 millions de $ pour financer un projet de développement qui est approuvé dans le cadre des différentes mesures d'incitations prises par ce pays pour favoriser l'expansion

économique. Un bailleur de fonds international (« bailleur de fonds étranger ») accepte de prêter les fonds au taux de 7.5 pour cent par an.

Scénario 1 – Prêt direct du bailleur de fonds étranger à la société du pays X

Ce scénario illustre le contenu des transactions qui sont exposées dans les exemples qui suivent : 200 millions de $ sont prêtés par le bailleur de fonds étranger à « la société du pays X », société résidente de ce pays qui offre un certain nombre d'avantages fiscaux, notamment une réduction d'impôt au titre des intérêts versés à des non-résidents.

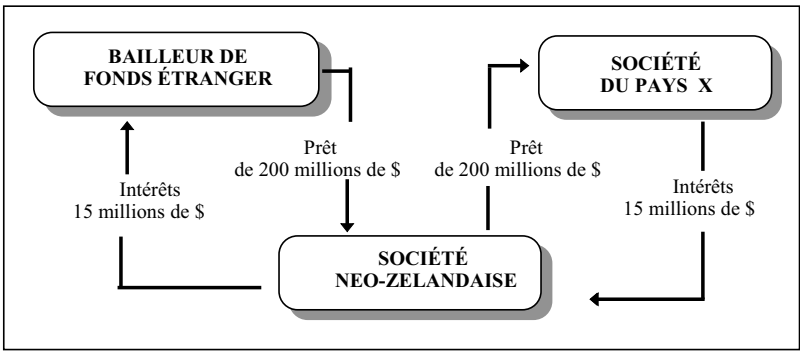
Selon ce scénario, des intérêts de 15 millions de $ sont versés par la société du pays X au bailleur de fonds étranger. Aucun impôt n'est perçu dans le pays X puisque les intérêts sont exonérés en vertu de l'une des dispositions adoptées par ce pays pour favoriser l'expansion économique. Le bailleur de fonds étranger peut être ou non imposé sur les 15 millions de $ d'intérêts perçus selon le système fiscal du pays où il réside.



Scénario 2 – Prêt d'un bailleur de fonds étranger à une société du pays X, les fonds étant cependant acheminés par l'intermédiaire d'une société néo-zélandaise

Ce scénario est similaire au scénario 1, excepté le fait que les fonds prêtés sont acheminés par l'intermédiaire de la Nouvelle-Zélande. La part prise par la Nouvelle-Zélande dans cette transaction consiste essentiellement en un accord de prêt « face-à-face ». La « Société néo-zélandaise » perçoit 15 millions de $ d'intérêts mais a droit à une déduction fiscale de 15 millions de $ au titre des intérêts versés correspondants. Nous admettons que la Nouvelle-Zélande a accordé au pays X un crédit d'impôt fictif sur les intérêts qu'il a perçus au

taux de 10 pour cent, qui constitue le taux maximum applicable en général aux intérêts bruts en vertu des conventions fiscales conclues par ce pays.



Les conséquences fiscales sont les suivantes :

— Pays X : le pays X ne perçoit pas d'impôt car un crédit d'impôt fictif s'applique en vertu de l'une des dispositions qu'il a adoptées en vue de favoriser l'expansion économique.

R (14)

— Nouvelle-Zélande : la société néo-zélandaise ne paie pas d'impôt en Nouvelle-Zélande du fait que son bénéfice net est nul (les intérêts qu'elle perçoit sont égaux à ceux qu'elle verse). Les crédits d'impôt accordés au titre des économies d'impôts réalisées en vertu de la Convention fiscale ente la Nouvelle-Zélande et le pays X ne sont donc pas utilisés du fait qu'aucun impôt n'est dû en Nouvelle-Zélande.

— Les intérêts versés de Nouvelle-Zélande au bailleur de fonds étranger peuvent être soumis soit à une retenue à la source de 10 à 15 pour cent, soit à un prélèvement de 2 pour cent[1].

— Pays étranger : le bailleur de fonds étranger peut être ou non soumis à l'impôt selon le système fiscal applicable dans le pays où il réside.

En résumé, l'utilisation de la Nouvelle-Zélande comme relais pour un dispositif simple de financement « face-à-face » ne rapporte aucun gain.

Scénario 3 – Similaire au scénario 2, à l'exception du fait que deux sociétés néo-zélandaises sont utilisées – l'une pour absorber les crédits d'impôt fictif et l'autre pour accumuler les pertes fiscales

Une structure efficace du point de vue fiscal permet de faire en sorte que les crédits d'impôt fictif soient absorbés par la société bénéficiaire. On y parvient en fractionnant les intérêts versés (et les prêts) entre deux sociétés de manière

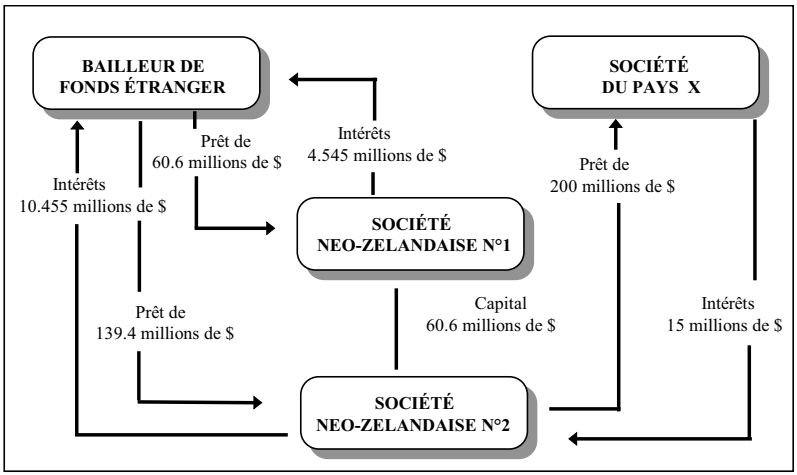
1 Le taux peut être fixé par une convention fiscale ou par la législation interne et certains instruments sont exonérés de l'impôt sur le revenu mais soumis à un prélèvement.

à générer un bénéfice dans la société qui absorbe le crédit d'impôt. Les intérêts versés (qui ne sont pas demandés par la société absorbant le crédit d'impôt) sont transmis (généralement vendus) à une société néo-zélandaise rentable qui peut les déduire d'autres revenus ou les accumuler comme pertes fiscales en vue de les utiliser ultérieurement.

Comme on le verra ci-après, le prêt de 200 millions de $ accordé par le bailleur de fonds étranger est fractionné entre les deux sociétés néo-zélandaises dans les proportions suivantes :

— « Société néo-zélandaise n° 1 » (NZ Co 1) – 60.6 millions de $; et
— « Société néo-zélandaise n° 2 » (NZ Co 2) – 139.4 millions de $.

La société néo-zélandaise n° 1 transfère les fonds qu'elle a empruntés (60.6 millions de $) à la société néo-zélandaise n° 2 sous forme d'un apport en fonds propres (par exemple par l'acquisition d'actions de la société néo-zélandaise n° 2). La société néo-zélandaise n° 2 prête ensuite la totalité des 200 millions de $ à la société du pays X. On suppose là encore que la Nouvelle-Zélande a accordé au pays X un crédit d'impôt fictif au taux de 10 pour cent sur les intérêts qui y sont perçus.



La société du pays X verse 15 millions de $ d'intérêts à la société néo-zélandaise n° 2. Cette société est imposée en Nouvelle-Zélande de la manière suivante :

Intérêts perçus	15 000 000
Intérêts versés	10 454 545
Bénéfice net	4 545 455
Impôt sur les bénéfices nets (33 %)	1 500 000
Crédits d'impôt fictif (10 % x 15 millions de $)	(1 500 000)
Impôt à verser	Néant

La société néo-zélandaise n° 1 a versé des intérêts d'un montant de 4 545 455 $. Cela se traduit par une perte nette du même montant sur ces transactions du fait qu'elle ne tire aucun revenu imposable de sa prise de participation dans la société néo-zélandaise n° 2. Cette perte peut être déduite des autres revenus de la société néo-zélandaise n° 1 ou du revenu d'une autre société du même groupe.

Les conséquences fiscales sont les suivantes :

— Pays X : Ce pays ne perçoit aucun impôt dans la mesure où un crédit d'impôt fictif s'applique en vertu de l'une des mesures qu'il a prises en vue de favoriser l'expansion économique.
— Nouvelle-Zélande : La société néo-zélandaise n° 2 ne paie pas d'impôt en Nouvelle-Zélande du fait que l'impôt de 1 500 000 $ qu'elle doit se trouve supprimé par un crédit d'impôt fictif.

La société néo-zélandaise n° 1 subit une perte fiscale de 4 545 455 $ qui peut être déduite de ses autres revenus perçus en Nouvelle-Zélande. L'avantage fiscal de cette perte — qui est imputée à l'assiette de l'impôt en Nouvelle-Zélande — est de 1 500 000 $ (4 545 455 $ x 33 %). Cela équivaut au montant du crédit d'impôt fictif.

R (14)

Les intérêts versés à partir de la Nouvelle-Zélande au bailleur de fonds étranger peuvent être soumis soit à une retenue à la source de 10 à 15 pour cent, soit à un prélèvement de 2 pour cent.

— Pays étranger : Le bailleur de fonds étranger peut être ou non soumis à l'impôt selon le système fiscal en vigueur dans le pays où il réside.

En acheminant les placements en titres de créance par l'intermédiaire d'un pays qui accorde des crédits d'impôt fictif, et en faisant en sorte d'utiliser un dispositif approprié pour absorber les crédits d'impôt fictif étrangers, il est possible de bénéficier d'un avantage fiscal égal à la valeur de ces crédits d'impôt fictif. Cela est contraire à l'objet des crédits d'impôt fictif, qui est d'empêcher le pays d'origine de récupérer par l'impôt l'avantage fiscal accordé par le pays en développement. L'objet de ces dispositions n'est pas d'offrir une subvention égale à la valeur du crédit d'impôt fictif accordé par le pays en développement.

L'exemple a été présenté sous une forme simplifiée, de manière à mieux faire comprendre le principe. Dans les systèmes que nous avons observés en réalité, l'avantage fiscal était partagé entre le bailleur de fonds étranger, une société néo-zélandaise et la société établie dans le pays en développement (qui devait recevoir un taux d'intérêt réduit). Ces dispositifs n'ont pas abouti, car la Nouvelle-Zélande et les pays avec lesquels elle avait conclu des conventions fiscales, ont très vite inséré des clauses anti-évasion fiscale dans les conventions qui permettent aux autorités néo-zélandaises compétentes de refuser les demandes de crédits d'impôt fictif en cas d'usage abusif de ces

dispositions. Cette règle anti-évasion fiscale est examinée plus en détail dans la suite de cette note. Nous avons également envisagé de modifier la législation interne de Nouvelle-Zélande pour lutter contre ce type de dispositif mais nous n'avons pas pu trouver de remède adapté. La solution consistant à prévoir de telles dispositions dans les conventions fiscales semble avoir dissuadé les bailleurs de fonds internationaux d'utiliser les conventions en question mais certains d'entre eux ont fait observer que, dans ces conditions, ils utiliseraient le dispositif par l'intermédiaire d'autres pays appliquant des clauses de crédits d'impôt fictif.

Nous avons eu également connaissance de dispositifs qui devaient utiliser une structure similaire à celle qui est exposée ci-dessus, à l'exception du fait que les fonds empruntés devaient être versés à partir du pays en développement vers la Nouvelle-Zélande avant d'être reversés au pays en développement. Le seul objet de ce flux circulaire de fonds serait de profiter de la clause de crédit d'impôt fictif figurant dans la convention fiscale. Nous avons soupçonné le prêteur et l'emprunteur du pays en développement d'être soit la même entité, soit des entités associées.

ANNEXE V
DISPOSITIF D'ÉVASION FISCALE – II

L'exemple de dispositif d'acheminement des fonds décrit ci-dessous est tiré de la note de l'Australie SG/EMEF/CFA(96)17 présentée lors de la réunion du Forum sur les économies de marché émergentes (EMEF) qui s'est tenue à Paris les 26 et 27 septembre 1996.

Le dispositif le plus important qui ait été rencontré jusqu'à présent en Australie comportait un flux circulaire de fonds. Une série de prêts était censée être effectuée par une institution financière australienne à une grande banque étrangère via une société financière intermédiaire résidant dans un pays en développement avec lequel l'Australie avait convenu, en vertu d'une convention fiscale, d'appliquer un crédit d'impôt fictif aux retenues à la source sur les intérêts auxquels ce pays avait renoncé en vertu d'une mesure d'incitation fiscale destinée à favoriser le développement économique. La banque étrangère devait alors effectivement reverser les fonds prêtés à l'institution financière australienne. Les intérêts applicables à ces prêts étaient normalement soumis à une retenue à la source de 10 pour cent par le pays en développement. Toutefois, le ministre des Finances de ce pays a accepté de ramener le taux de la retenue à la source sur les intérêts de ces prêts à 1.5 pour cent en vertu des mesures applicables en vue de favoriser le développement.

R (14)

Considéré du point de vue de la réalité commerciale, le dispositif proposé était artificiel et ingénieux, les transactions prévues devant intervenir en l'espace de 30 minutes. Bien que les transactions envisagées fassent intervenir des sommes de plusieurs milliards de dollars australiens, elles ne devaient utiliser qu'environ 200 millions de $A, qui devaient être fournis par la société financière intermédiaire et la plus grande partie de cette somme aurait été retournée immédiatement à l'institution financière australienne sous forme d'un intérêt précompté. Ce système aurait permis à cette institution financière de subir une perte fictive à peu près suffisante pour compenser les intérêts qu'elle avait perçus. Le crédit d'impôt fictif étranger au titre de cette retenue à la source devait être déduit de l'impôt payable sur les autres revenus d'origine étrangère de l'institution financière. Pendant la durée d'application du dispositif, le coût pour le Trésor australien aurait été de l'ordre de 100 millions de $A. Ce n'est qu'après avoir fait part de ses vives protestations au pays avec lequel elle avait conclu une convention fiscale que l'Australie a pu empêcher la mise en œuvre de ce dispositif.

ANNEXE VI

DISPOSITIONS ANTI-ABUS

Modèle par pays de dispositions anti-abus des clauses de crédits d'impôt fictif

Nouvelle-Zélande : Nonobstant le paragraphe (...) de l'article (...) [clause de crédit d'impôt fictif dans l'article sur la suppression de la double imposition] de l'Accord, un résident néo-zélandais qui perçoit d'un [autre pays] des revenus tels que ceux qui sont mentionnés dans ce paragraphe, n'est pas considéré comme ayant payé l'impôt [de l'autre pays] au titre de ses revenus lorsque les autorités compétentes de Nouvelle-Zélande considèrent, après consultation avec celles de [l'autre pays], que cela n'est pas justifié dans les cas suivants :

a) si des accords ont été conclus par une personne en vue de bénéficier des dispositions du paragraphe (...) de l'article (...) pour son propre compte ou pour celui d'une autre personne ;

b) si un avantage quelconque échoit ou peut échoir à une personne qui ne réside ni en Nouvelle-Zélande ni dans l' [autre pays] ;

c) lorsqu'il s'agit d'empêcher la fraude ou l'évasion fiscale concernant les impôts auxquels s'applique l'Accord ;

d) pour toute autre raison que les autorités compétentes considèrent comme pertinente compte tenu des circonstances particulières de l'affaire, et notamment des informations transmises par le résident néo-zélandais concerné.

Australie : Le manque à gagner fiscal [pour le pays d'accueil] n'est pas considéré comme ayant été versé au titre des revenus obtenus à la suite d'un dispositif adopté par un résident australien en vue d'utiliser [le pays d'accueil] comme relais pour transférer des revenus ou comme domiciliation de ses actifs afin de frauder l'impôt dû en Australie ou d'y échapper par l'utilisation des dispositions applicables dans ce pays en matière de crédit d'impôt étranger ou pour faire obtenir un avantage à une personne qui ne réside ni en Australie ni dans le [pays d'accueil].

ANNEXE VII

ARTICLE 23 B DES COMMENTAIRES SUR LE MODÈLE DE CONVENTION FISCALE DE L'OCDE

C. *Relations dans des cas spéciaux entre l'imposition dans l'État de la source et la méthode de l'imputation ordinaire.*

72. Dans certains cas, un État, particulièrement un pays en développement, peut, pour des raisons particulières, accorder des avantages fiscaux à des contribuables, notamment pour encourager la production industrielle. De même, un État peut exonérer de l'impôt certaines catégories de revenus comme les pensions d'invalides de guerre.

73. Lorsque l'État en question conclut une convention avec un État qui applique la méthode de l'exemption, le dégrèvement consenti au contribuable ne sera pas limité, puisque l'autre État devra consentir l'exemption quel que soit le montant de l'impôt éventuellement perçu par l'État de la source (voir section III, paragraphe 3). En revanche, lorsque l'autre État applique la méthode de l'imputation, le bénéfice du dégrèvement peut se trouver perdu pour le contribuable dans la mesure où cet autre État ne déduit que le montant de l'impôt perçu par l'État de la source. Le Trésor de l'autre État obtient, du fait de ces dégrèvements, un avantage que l'on peut considérer comme étant un gain imprévu.

R (14)

74. Si les deux États veulent que le bénéfice des dégrèvements consentis aux contribuables dans l'État de la source leur soit préservé, il leur faudra prévoir une dérogation au paragraphe 2 de l'article 23 A ou à l'article 23 B.

75. À cet effet, plusieurs formules peuvent être utilisées, par exemple :

a) L'État de la résidence accorde l'imputation du montant de l'impôt que l'État de la source pourrait percevoir suivant sa législation générale, ou de ce montant réduit conformément aux dispositions de la Convention (par exemple, limitations de taux prévues aux articles 10 et 11 pour les dividendes et les intérêts), alors même que l'État de la source, en tant que pays en développement, a renoncé à tout ou partie de cet impôt en vertu de dispositions particulières tendant à promouvoir le développement économique ;

b) en contrepartie de la perte budgétaire acceptée par le pays en développement en réduisant de manière générale son impôt à la source, l'État de résidence consent à imputer sur son propre impôt un crédit (partiellement fictif) fixé à un taux supérieur ;

c) l'État de la résidence exempte les revenus qui ont bénéficié d'incitations fiscales dans le pays en développement.

Les États contractants restent libres de rechercher d'autres formules lors de négociations bilatérales.

76. Si un État contractant accepte d'encourager particulièrement les investissements dans l'autre État en développement, les clauses ci-avant seront généralement assorties de garanties pour l'investisseur, c'est-à-dire que la Convention limitera les taux des impôts pouvant être prélevés dans l'État de la source sur les dividendes, intérêts et redevances.

77. Par ailleurs, des restrictions dans le temps, ou délais, peuvent être prévus pour l'application des avantages cités dans les formules *a*), et éventuellement *c*), ci-dessus : l'imputation élargie (ou l'exemption) peut être accordée seulement en contrepartie d'incitations appliquées temporairement dans les pays en développement, ou bien seulement pour les investissements effectués ou les contrats conclus dans le futur (par exemple à partir de l'entrée en vigueur de la Convention) ou encore pour une période de temps déterminée.

78. Il existe donc un grand choix de solutions à ce problème. L'effet concret des clauses en question peut d'ailleurs également varier suivant d'autres éléments, comme par exemple le montant à comprendre dans le revenu imposable dans l'État de résidence (formule *a*) et *b*) ci-dessus) : il peut s'agir du revenu net recueilli (après déduction de l'impôt effectivement payé par l'État de la source) ou de ce revenu net majoré (*grossed-up*) d'un montant correspondant soit à l'impôt effectivement payé dans l'État de la source ou à celui qui aurait pu être prélevé suivant la Convention (taux prévu aux articles 10 et 11), soit encore à l'impôt que l'État de la résidence consent à imputer.

ANNEXE VIII

RECOMMANDATIONS DU CONSEIL SUR L'OCTROI ET LA CONCEPTION DE CRÉDITS D'IMPÔT FICTIF DANS LE CADRE DES CONVENTIONS FISCALES

LE CONSEIL,

Vu l'article 5b de la Convention relative à l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques, en date du 14 décembre 1960 ;

Vu la Recommandation du Conseil du 23 octobre 1997 concernant le Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune C(97)195 ;

Vu le Rapport sur les crédits d'impôt fictif : « Crédits d'impôt fictif : un réexamen de la question » [DAFFE/CFA(97)3/REV2], ci-après dénommé le Rapport ;

Considérant que l'octroi de crédits d'impôt fictif dans le cadre des conventions fiscales peut offrir de nombreuses possibilités de planification et d'évasion fiscales ;

R (14)

Considérant que l'octroi de crédits d'impôt fictif dans le cadre des conventions fiscales peut susciter une concurrence fiscale dommageable entre les pays ;

Eu égard à la nécessité d'élaborer une approche plus cohérente parmi les pays membres et non membres concernant l'octroi et la conception de crédits d'impôt fictif dans le cadre des conventions fiscales ;

I. RECOMMANDE aux gouvernements des pays membres que, lors de la négociation et de la conclusion de conventions fiscales, ils suivent les recommandations formulées dans le Rapport en vue de l'utilisation et de la conception des clauses de crédits d'impôt fictif, recommandations susceptibles d'être modifiées périodiquement ;

II. INVITE les gouvernements des pays membres à informer, autant que nécessaire, le Comité des affaires fiscales de toute modification de leur politique relative à l'utilisation et à la conception des clauses de crédits d'impôt fictif ;

III. CHARGE le Comité des affaires fiscales :

1. de poursuivre ses travaux sur les questions touchant les crédits d'impôt fictif ; et
2. de développer un dialogue avec les pays non membres qui demandent des dispositions sur les crédits d'impôt fictifs, afin d'élaborer une position plus cohérente sur l'octroi et la conception de crédits d'impôt fictif.

L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes

(adopté par le Comité des affaires fiscales le 20 janvier 1999)

Table des matières

I. Introduction . . . . . R(15)-3

I.1 Contexte général . . . . . R(15)-3

I.2 Plan du rapport . . . . . R(15)-3

II. L'application des conventions fiscales par l'état de la source . . . . R(15)-4

II.1 Observations préliminaires sur le régime fiscal des entités étrangères . . . . . R(15)-4

II.2 Différences affectant le régime fiscal des sociétés de personnes . . . . . R(15)-6

II.3 Dans quelles circonstances une société de personnes a-t-elle le droit de bénéficier des dispositions d'une convention fiscale ? . . . . . R(15)-8

II.4 Le droit des associés à bénéficier de la Convention lorsque la société de personnes n'est pas résidente . . . . . R(15)-14

II.5 Éligibilité au bénéfice de la Convention lorsqu'un État traite la société de personnes comme une entité imposable . . . . R(15)-19

II.6 Application de la Convention lorsque le bénéfice de ses dispositions dépend de certaines caractéristiques ou de certains attributs du contribuable . . . . . R(15)-27

III. Application des conventions fiscales par l'État de la résidence . . R(15)-31

III.1 Conflits de qualification . . . . . R(15)-32

III.2 Problèmes résultant de conflits d'imputation du revenu . . R(15)-41

Notes et références . . . . . R(15)-47

ANNEXE I. Propositions de modifications du modèle de convention fiscale de l'OCDE . . . . . R(15)-48

ANNEXE II. Observations de la France, de l'Allemagne, des Pays-Bas, du Portugal et de la Suisse . . . . . R(15)-61

ANNEXE III. Liste d'entités dans certains pays . . . . . R(15)-67

Avant-propos

Cette publication, la sixième de la série « Questions de fiscalité internationale », inclut le rapport intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes ». Le Comité des affaires fiscales a adopté ce rapport et a décidé de le mettre en diffusion générale le 20 janvier 1999.

Ce rapport traite de l'application, aux sociétés de personnes, du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et, indirectement, des conventions fiscales bilatérales basées sur ce Modèle. Il propose d'apporter au Modèle de Convention fiscale un certain nombre de modifications qui seront incluses dans la prochaine mise à jour du Modèle.

Au moment d'adopter ce rapport, les délégations de la France, de l'Allemagne, des Pays-Bas, du Portugal et de la Suisse ont formulé des réserves sur certains de ses aspects. Ces réserves sont reproduites à l'annexe II.

I. INTRODUCTION

I.1 Contexte général

1. En 1993, le Comité a constitué un Groupe d'étude chargé d'examiner l'application du Modèle de Convention fiscale aux sociétés de personnes, fiducies et autres entités non constituées en sociétés. Ce premier rapport du Groupe d'étude, adopté par le Comité le 20 janvier 1999, est consacré exclusivement aux sociétés de personnes. Le Comité admet toutefois qu'un grand nombre des principes examinés dans ce rapport peuvent également s'appliquer à d'autres entités non constituées en société. Il a donc l'intention d'examiner maintenant l'application du Modèle de Convention fiscale à ces entités à la lumière de ce rapport.

2. Il convient de noter à cet égard que lorsque l'on se réfère dans le présent rapport aux « sociétés de personnes » on entend des entités qui sont dotées de ce statut en droit civil ou en droit commercial et non pas du point de vue du droit fiscal. Le terme « société de personnes » tel qu'il est utilisé dans le présent rapport n'implique aucune conséquence du point de vue du régime fiscal de ces entités et ne doit pas être confondu avec la référence à des entités qui sont considérées comme transparentes sur le plan fiscal, qu'elles soient ou non des sociétés de personnes.

3. Dès le départ des travaux sur ce thème, il a été décidé que les travaux devraient être centrés d'une manière générale sur des cas pratiques et en conséquence, une approche fondée sur l'examen d'exemples factuels a été retenue. Il a été rapidement constaté qu'un grand nombre des problèmes portés à l'attention du Comité résultaient de ce que l'on appelle les « conflits de qualification », cas dans lesquels les parties à une convention interprètent ou appliquent cette dernière de manière différente. Le Comité est convenu que cette question plus générale, bien qu'elle déborde le problème du régime applicable aux sociétés de personnes en vertu des conventions fiscales, devait néanmoins être abordée dans le cadre de ces travaux sur les sociétés de personnes.

I.2 Plan du rapport

4. Comme on l'a déjà indiqué, ce rapport se concentre sur des exemples factuels spécifiques. Chaque exemple comporte une description des faits et, le cas échéant, des dispositions applicables de la législation fiscale interne. Cette description est suivie de l'analyse par le Comité des conditions d'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE dans ce cas particulier et, le cas échéant, de propositions de modifications du Modèle de Convention.

5. Une analyse de divers aspects de l'application des conventions fiscales par l'État de la source lorsque des sociétés de personnes sont en cause est

présentée dans la section II. Elle comporte un examen de l'éligibilité au bénéfice de la Convention des associés et des sociétés de personnes dans diverses circonstances.

6. La section III traite les questions découlant de l'application des conventions fiscales par l'État de la résidence. La section III.1 examine les problèmes relatifs aux conflits de qualification tandis que la section III.2 aborde les problèmes concernant les conflits d'attribution des revenus.

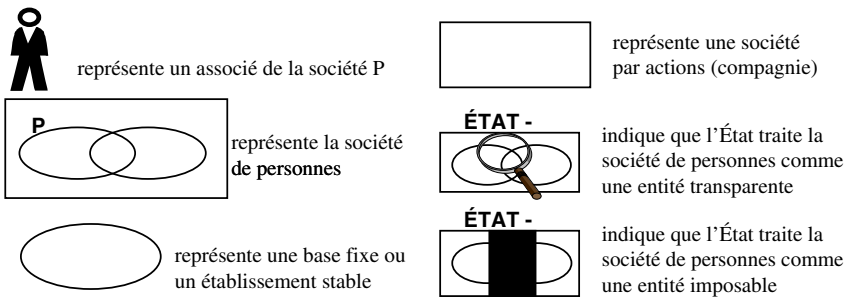
7. L'annexe I comprend des modifications du Modèle de Convention fiscale qui soit sont incluses de manière spécifique dans le rapport, soit reflètent le contenu de ce dernier. L'annexe II contient des observations générales formulées par la France, l'Allemagne, les Pays-Bas, le Portugal et la Suisse. Enfin, l'annexe III contient la liste des entités existant dans les pays ayant collaboré à la préparation de ce rapport.

8. Les abréviations suivantes sont utilisées dans ce rapport :

- P = la société de personnes
- A et B = les associés de P
- État P = l'État dans lequel P est établie
- État R = l'État de la résidence de l'un ou de l'ensemble des associés
- État S = l'État de la source, c'est-à-dire l'État dans lequel le revenu est perçu lorsque trois États sont impliqués

R (15)

9. De même, les symboles suivants sont utilisés dans les différents diagrammes présentés dans le rapport :



II. L'APPLICATION DES CONVENTIONS FISCALES PAR L'ÉTAT DE LA SOURCE

II.1 Observations préliminaires sur le régime fiscal des entités étrangères

10. Il est utile, comme point de départ de l'étude de l'application des conventions fiscales aux sociétés de personnes, d'examiner le régime

appliqué aux entités étrangères en matière d'imposition, par l'État de la source, des revenus perçus sur son territoire.

11. Dans la plupart des États membres, la législation fiscale s'applique, en principe, sur la base de la relation juridique découlant des autres branches du droit. La législation fiscale de ces États, lorsqu'elle parle de sociétés de personnes se réfère donc, en l'absence d'une définition fiscale spéciale, aux entités définies comme telles par le droit civil ou le droit commercial.

12. Toutefois, les difficultés surviennent souvent lorsque le revenu est perçu par une entité constituée selon de la législation d'un autre État. Dans ce cas, cette entité devra être définie pour les besoins de l'application de la législation fiscale de l'État dont provient le revenu, que cette définition soit compatible ou non avec le droit civil ou commercial de l'État dont elle tire son statut juridique.

13. Par exemple, si le système fiscal d'un État ne reconnaît comme des contribuables que les personnes physiques, les sociétés par actions et les sociétés de personnes (mais non les fiducies *[trusts]*) et prévoit un régime fiscal différent pour ces trois catégories de contribuables, cet État devra faire entrer « de force » les entités étrangères dans l'une ou l'autre de ces catégories (avec plus ou moins de difficulté en fonction de la similitude du droit civil et commercial des États concernés) pour appliquer son système d'imposition au revenu perçu par ces entités étrangères.

14. Pour ce faire, la plupart des États adoptent en pratique la même approche que celle qu'ils appliquent dans un contexte purement interne. Ils appliqueront donc leur classification fiscale interne aux entreprises étrangères en fonction de leurs caractéristiques juridiques telles qu'elles résultent de la législation étrangère. Dans l'exemple précédent, pour imposer le revenu perçu sur son territoire par une fiducie constituée sous l'empire du droit d'un autre État, l'État en cause procédera généralement à un examen de ses caractéristiques juridiques telles qu'elles découlent de la législation sur les fiducies de l'État étranger afin de déterminer qui doit être imposé et si cette personne doit être imposée en tant que personne physique, société par actions ou société de personnes, seules catégories reconnues par sa législation fiscale.

15. Cela signifie que dans un système fiscal international où les impôts sur les revenus sont perçus sur la base de la résidence et de la source, il existe, outre le problème bien connu de l'imposition du même revenu dans l'État de résidence et l'État de la source, des risques de double imposition ou d'absence d'imposition résultant :

— de la classification de l'entité donnée dans une catégorie différente dans l'État de résidence et dans l'État de la source,

— du régime fiscal différent appliqué dans ces États à une entité donnée même si celle-ci est classée dans la même catégorie.

Ces risques, qui sont analysés en détail dans les deux sous-sections suivantes, sont accentués lorsque les membres de l'entité (par exemple les associés d'une société de personnes) résident dans un État différent de celui dans lequel l'entité a été établie. La section II.2 examine l'importance particulière de ces différences dans le cas des sociétés de personnes.

II.2 Différences affectant le régime fiscal des sociétés de personnes

a) Différences de classification

16. Bien que les concepts de société par actions et de société de personnes soient reconnus du point de vue fiscal dans la plupart, sinon la totalité, des États, leur définition peut différer.

17. Dans la plupart des cas, les systèmes juridiques des États membres sont suffisamment proches pour qu'une entité considérée comme une société par actions ou une société de personnes dans l'État où elle est établie le soit également du point de vue fiscal dans les autres États. Les entités qui ne sont pas couramment utilisées dans le droit civil ou commercial des États membres vont toutefois créer des difficultés si elles ne peuvent pas être aisément classées dans une de ces catégories alors qu'un tel classement est nécessaire pour l'application de la législation fiscale. Dans ce cas, il est possible que l'entité soit traitée comme une société de personnes dans un État et comme une société par actions dans un autre avec des conséquences tout à fait différentes sur le plan fiscal.

R (15)

b) Différences de traitement

18. Des problèmes se posent également lorsque deux États classent une entité donnée de la même manière mais lui appliquent un traitement différent.

19. Ces problèmes sont particulièrement importants pour les sociétés de personnes et ils font l'objet de la plupart des exemples présentés dans ce rapport. Une difficulté bien connue résulte du fait que certains États traitent les sociétés de personnes comme des entités transparentes et imposent les associés sur leur part dans le revenu de la société et non pas la société elle-même tandis que d'autres États traitent les sociétés de personnes comme des entités imposables et les imposent sur leurs bénéfices comme s'il s'agissait de sociétés par actions.

20. Il existe, toutefois, un grand nombre d'autres différences possibles qui peuvent entraîner une double imposition ou une absence d'imposition et dont certaines sont examinées dans ce rapport. Par exemple, tandis que certains

États admettent qu'un associé peut aussi être créancier de la société et peut donc percevoir des revenus d'intérêts de cette dernière, d'autres considèrent qu'il n'est pas possible de verser un intérêt à un associé et que tout paiement présenté comme tel doit être traité comme une distribution du bénéfice de la société de personnes.

21. D'autres différences tiennent à la manière dont les États appliquent la transparence fiscale. Le fait que le revenu de la société de personnes soit imposé au niveau des associés ne règle pas, à lui seul, tous les problèmes de calcul de l'impôt dû sur ce revenu. Les règles fiscales diffèrent souvent selon la nature du contribuable ou en fonction de la relation entre ce dernier et une autre partie à une transaction. Les États peuvent avoir des opinions différentes sur la mesure dans laquelle il convient de ne pas tenir compte de l'existence de la société de personnes pour l'application de règles fondées sur la nature du contribuable ou sur sa relation avec une autre personne (la question de savoir dans quelle mesure une société de personnes transparente doit être ignorée pour l'application des dispositions des conventions fiscales est examinée dans la section II.6 ci-après).

22. Afin d'aider les États à identifier les cas dans lesquels ces différences peuvent créer des problèmes, le Comité a décidé de dresser une liste décrivant le régime fiscal applicable aux entités établies selon la législation de chaque État et couramment utilisées pour l'exercice d'activités commerciales et d'investissement. Cette liste figure dans l'annexe III.

c) L'effet sur les conventions fiscales

23. Les différences décrites ci-dessus créent un certain nombre de difficultés pour l'application des dispositions des conventions fiscales.

24. Les Commentaires sur l'article 1 du Modèle de Convention fiscale abordent déjà le problème mentionné au paragraphe 19 ci-dessus dans les termes suivants :

> « Les législations internes des divers États membres de l'OCDE appliquent aux sociétés de personnes des régimes différents. La différence réside essentiellement dans le fait que certains États traitent les sociétés de personnes comme des unités imposables (quelquefois même comme des sociétés) alors que d'autres États ne tiennent pas compte de l'existence de la société de personnes et n'imposent que les différents associés individuellement sur leur part du revenu de la société de personnes. »

25. Les difficultés créées par cette différence et par d'autres dans le contexte de l'application des dispositions des conventions fiscales sont examinées tout au long de ce rapport. La présente section se concentre sur les problèmes créés par les différences mentionnées ci-dessus du point de vue de l'application de

la Convention par l'État de la source, s'agissant notamment de déterminer qui a droit aux avantages découlant d'une convention fiscale au regard des bénéfices d'une société de personnes (sections II.3 à II.5) et d'appliquer les dispositions de la Convention qui dépendent de certaines caractéristiques ou qualités du contribuable (section II.6). La section III traite des problèmes relatifs à l'application de la Convention par l'État de la résidence en se concentrant sur les conflits de qualification (section III.1) et les conflits d'imputation des revenus (section III.2).

26. Le Comité estime qu'un grand nombre de ces difficultés peuvent être résolues grâce à une meilleure coordination de l'application et de l'interprétation de certaines des dispositions des conventions fiscales. Un certain nombre de suggestions dans ce sens sont formulées dans ce rapport.

II.3 Dans quelles circonstances une société de personnes a-t-elle le droit de bénéficier des dispositions d'une convention fiscale ?

27. Lorsqu'un revenu est perçu dans un État donné, les conséquences fiscales qui en découlent dans cet État sont déterminées en premier lieu par la législation fiscale interne de ce dernier. Ce sont les dispositions de cette législation qui détermineront la personne soumise à imposition sur ce revenu dans cet État. Les dispositions des conventions fiscales peuvent, toutefois, intervenir pour limiter ou supprimer le droit d'imposer résultant de la législation interne lorsqu'une personne qui est généralement, mais pas nécessairement, le contribuable désigné par la législation interne a le droit de bénéficier de ces dispositions au titre du revenu en cause.

R (15)

28. L'article 1 du Modèle de Convention fiscale stipule clairement que seules les personnes qui sont des résidents des États contractants peuvent se prévaloir des dispositions de la convention fiscale conclue par ces États. Lorsque le revenu est perçu par une société de personnes, la possibilité pour cette dernière de bénéficier des dispositions de la Convention dépend de la question de savoir si elle peut être considérée comme une personne qui est un résident d'un État contractant selon les définitions de l'article 3 et du paragraphe 1 de l'article 4.

a) Une société de personnes est-elle une « personne » ?

29. Pour une société de personnes, le droit de bénéficier des dispositions d'une convention va donc dépendre, en premier lieu, de la question de savoir si elle constitue une « personne ». L'alinéa 1 *a*) de l'article 3 du Modèle de Convention définit une « personne » au sens de la Convention comme comprenant « les personnes physiques, les sociétés et tous autres

groupements de personnes ». Selon le paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 3 :

> « La définition du terme « personne » contenue dans l'alinéa *a*) n'est nullement limitative et doit être interprétée dans un sens très large (voir en particulier les articles 1 et 4). Elle mentionne expressément les personnes physiques, les sociétés et autres groupements de personnes. Il ressort du sens donné au terme « société » par la définition contenue à l'alinéa *b*) que le terme « personne » vise en outre toute entité qui, bien que n'étant pas elle-même un groupement de personnes est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition. C'est ainsi qu'une fondation (*foundation, Stiftung*), par exemple, peut être couverte par la définition du terme « personne ». Des considérations particulières concernant l'application de la Convention aux sociétés de personnes figurent aux paragraphes 2 à 6 des Commentaires sur l'article 1. »

30. Toutefois, les Commentaires sur l'article 1 ne traitent pas de la question de savoir si une société de personnes est une « personne » au sens de l'article 3. Bien que les pratiques des États membres ne soient pas tout à fait uniformes à cet égard, le Comité a conclu que les sociétés de personnes devaient être considérées comme des « personnes » au sens de la définition figurant à l'article 3. Dans la plupart des États, les sociétés de personnes (de même que chacun des associés) sont considérées comme des « personnes » au sens de l'article 3, soit parce qu'elles entrent dans la définition de société, soit parce qu'elles constituent des groupements de personnes. Le Comité a donc décidé de supprimer la dernière phrase du paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 3 et de la remplacer par la phrase suivante :

R (15)

> « Les sociétés de personnes sont aussi considérées comme des « personnes » soit parce qu'elles entrent dans la définition de « société » soit, à défaut, parce qu'elles constituent d'autres groupements de personnes. »

31. Le Comité a noté, toutefois, que la définition du terme « national » à l'alinéa 1 *f*)(ii) de l'article 3 pouvait laisser supposer que les sociétés de personnes n'étaient pas des « personnes » pour l'application de la Convention. Cette définition stipule que le terme « national » inclut « toute personne morale, société de personnes ou association constituée conformément à la législation en vigueur dans un État contractant ». Du point de vue de la grammaire et de la logique, un terme particulier qui est contenu dans un terme général plus large n'est normalement pas mentionné séparément dans une liste qui contient le terme général[1].

32. Afin d'éviter toute confusion pouvant résulter de cette définition, le Comité est convenu d'ajouter le paragraphe suivant aux Commentaires sur l'article 3 :

> « Le fait que les sociétés de personnes font l'objet d'une mention distincte à l'alinéa 1 *f*) n'est pas incompatible avec la qualité de personne qui leur est conférée par l'alinéa 1 *a*). En vertu du droit interne de certains États, une entité peut constituer une « personne » tout en n'étant pas considérée comme une « personne morale » du point de vue fiscal. Il est nécessaire de le préciser pour éviter toute confusion. »

b) La société de personnes est-elle un « résident d'un État contractant » ?

33. Le paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 1 traite expressément du problème de savoir si une société de personnes a la qualité de « résident » au sens de la Convention. Selon les Commentaires :

> « En premier lieu, la question se pose de savoir si une société de personnes peut invoquer, en tant que telle, les dispositions de la Convention. Lorsqu'une société de personnes est traitée comme une société ou imposée de la même manière, on peut raisonnablement soutenir que cette société est un résident de l'État contractant qui impose la société de personnes selon les principes mentionnés au paragraphe 1 de l'article 4, qu'elle entre donc dans le champ d'application de la Convention et peut en bénéficier. Dans les autres cas mentionnés au paragraphe 2 ci-dessus, il serait possible de refuser à la société de personnes elle-même l'application de la Convention, du moins si celle-ci ne prévoyait aucune règle spéciale au sujet des sociétés de personnes. »

R (15)

34. Le Comité a examiné ce paragraphe et conclu que l'analyse qui y figure est correcte. Si l'État dans lequel la société de personnes a été constituée lui applique le régime de la transparence fiscale, la société n'est pas « assujettie à l'impôt » au sens de l'article 4 et ne peut donc pas être considérée comme un résident au sens de la Convention. Malgré les inconvénients qui peuvent parfois en résulter (voir par exemple le paragraphe 89 ci-après), une interprétation contraire ne semble guère possible selon la rédaction actuelle de l'article 4.

35. Afin de clarifier ce point, le Comité est convenu de supprimer la dernière phrase du paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 1 et de la remplacer par les phrases suivantes :

> « Toutefois, lorsque la société de personnes est considérée comme transparente sur le plan fiscal, elle n'est pas « assujettie à l'impôt » dans cet État au sens du paragraphe 1 de l'article 4 et ne peut donc pas être un résident de cet État pour l'application de la Convention. Dans ce cas,

l'application de la Convention serait refusée à la société de personnes elle-même sauf si une règle spéciale couvrant les sociétés de personnes était incluse dans la Convention. Lorsque l'application de la Convention est ainsi refusée, les membres de la société de personnes sont éligibles, à concurrence de leur part du revenu de cette dernière, au bénéfice des dispositions des conventions conclues par les États dont ils sont résidents dans la mesure où le revenu de la société de personnes leur est imputé pour fins d'imposition dans leur État de résidence (voir le paragraphe 8.2 des Commentaires sur l'article 4). »

36. Le Comité a reconnu qu'il serait parfois difficile en pratique de déterminer si une société de personnes est « assujettie à l'impôt » dans un État donné eu égard aux systèmes différents utilisés par les États pour imposer les revenus de ces sociétés. Il estime que la liste mentionnée au paragraphe 22 ci-dessus, qui figure dans l'annexe III, sera susceptible d'aider les États à traiter ces problèmes.

37. Le Comité a procédé à un examen détaillé de l'interprétation à donner à la notion d'« assujettissement à l'impôt » par rapport à différents systèmes d'imposition des revenus des sociétés de personnes. Il a d'abord examiné les cas dans lesquels le droit fiscal interne crée des situations intermédiaires où une société de personnes est en partie considérée comme une entité imposable et en partie considérée comme transparente du point de vue fiscal. Bien que cette situation soit susceptible de créer des difficultés pratiques pour un nombre limité de sociétés de personnes, elle représente un problème plus important pour d'autres entités telles que les fiducies. C'est pourquoi le Comité a décidé de traiter cette question dans le cadre des travaux qui seront entrepris à titre de suivi du présent rapport.

38. Le Comité a examiné ensuite deux approches couramment utilisées pour imposer les sociétés de personnes. Dans un grand nombre d'États, la législation fiscale prévoit que le revenu tiré par une société de personnes d'une source particulière doit être calculé au niveau de la société comme si cette dernière constituait un contribuable distinct. Chaque associé se voit ensuite attribuer sa part de ce revenu qui conserve sa nature fiscale et est ajouté à ses autres revenus pour la détermination de son revenu imposable. Ce revenu imposable, incluant la part du revenu de la société de personnes, est ensuite diminué du montant des abattements et déductions personnels auxquels a droit l'associé et l'impôt est ensuite calculé, liquidé et acquitté au niveau de l'associé. Dans ce cas, il est évident que la société de personnes n'est pas elle-même assujettie à l'impôt.

39. Dans d'autres États, le revenu et l'impôt exigible sont calculés de la même manière mais l'impôt dû par les associés est ensuite agrégé au niveau de la société de personnes qui est redevable du montant total de l'impôt. Dans

ce cas, la liquidation de l'impôt au niveau de la société de personnes est une technique de recouvrement de l'impôt qui ne modifie pas le fait que l'impôt payable sur le revenu de la société est déterminé au niveau de chaque associé en tenant compte des autres revenus de ce dernier, des abattements personnels auxquels il a droit et du taux d'imposition qui lui est applicable (lequel peut varier en fonction du montant ou de la nature de ses revenus). Dans ce cas, la société de personnes n'est pas non plus assujettie à l'impôt.

40. Le Comité est convenu que pour déterminer si une société de personnes est assujettie à l'impôt, la véritable question était de savoir si le montant de l'impôt dû sur le revenu de la société est établi en fonction des caractéristiques personnelles des associés (sont-ils imposables ou non imposables, de quels autres revenus disposent-ils, quels sont les abattements auxquels ils ont droit et quel est le taux d'imposition qui leur est applicable). Si la réponse est affirmative, la société de personnes elle-même ne devrait pas être considérée comme assujettie à l'impôt. Ce résultat ne sera pas modifié par le fait que le revenu est calculé au niveau de la société de personnes avant d'être affecté aux associés et que l'impôt est, du point de vue technique, versé par la société ou qu'il est imputé à cette dernière dans les conditions décrites au paragraphe précédent.

R (15)

41. Le fait qu'une société de personnes puisse être considérée comme assujettie à l'impôt dans un État n'est, toutefois, pas suffisant pour qu'elle soit considérée comme un résident de cet État pour l'application des conventions fiscales. Le paragraphe 1 de l'article 4 exige aussi que cet assujettissement à l'impôt découle de l'un des critères énumérés dans cet article (résidence, domicile etc.). Ainsi, pour être un résident d'un État contractant, une société de personnes doit être soumise à l'impôt dans cet État par application de l'un de ces critères.

42. Les dispositions des conventions fiscales s'appliquent de manière différente selon que la société de personnes a la qualité de résident ou non. Lorsque la société de personnes n'a pas cette qualité parce que ce sont les associés qui sont assujettis à l'impôt sur les bénéfices de la société, le revenu généré par la société de personnes doit être considéré, pour l'application des conventions fiscales, comme conservant la nature et la source qu'il a entre les mains de la société. Cette situation est généralement celle qui est prévue par la législation interne des États qui ne traitent pas les sociétés de personnes comme des entités imposables. Ainsi, dans le cas où une société de personnes est soumise au régime de la transparence pour l'application des conventions fiscales parce que ce sont les associés et non elle-même qui sont soumis à l'impôt au titre du revenu de la société de personnes, ce revenu, pour les fins de la convention applicable, conservera la nature et la source qu'il avait entre les mains de la société pour l'application de l'impôt au niveau des associés[2].

43. Bien que la Convention ne s'applique pas, généralement, aux sociétés de personnes qui sont considérées comme transparentes du point de vue fiscal dans la mesure où elles ne répondent pas aux critères du paragraphe 1 de l'article 4, certains États ont inclus ces sociétés dans le champ d'application de leurs conventions dans certaines circonstances. En vertu de dispositions spécialement négociées à cet effet, la société de personnes est traitée comme un résident dans la mesure où son revenu est soumis à imposition entre les mains des associés. Il peut en être ainsi parce que les associés sont résidents de l'État dans lequel la société est constituée ou, dans le cas où les associés sont des non-résidents, parce que la société de personnes dispose d'un établissement stable dans l'État où elle est constituée et son revenu est imputable à cet établissement. Si la totalité du revenu de la société de personnes est attribué soit à des associés résidents soit à un établissement stable lorsque les associés sont des non-résidents, la société sera soumise au même traitement qu'une société résidente imposable sur son revenu mondial. L'extrait suivant du protocole annexé à la Convention entre l'Allemagne et l'Italie illustre l'utilisation de ces dispositions spéciales :

> « Une société de personnes est présumée être un résident d'un État contractant au sens du paragraphe 1 de l'article 4 si elle a été constituée conformément à la législation de cet État ou si le principal objet de ses activités se situe dans cet État. Toutefois, les limitations du droit d'imposer de l'autre État contractant prévues aux articles 6 à 23 ne sont applicables que dans la mesure où le revenu perçu dans cet État ou la fortune qui y est située est soumis à l'impôt dans le premier État. »

44. L'existence de dispositions spéciales de ce type qui traitent la société de personnes elle-même comme un résident se justifie pour certains États par le fait qu'elle éviterait les problèmes administratifs découlant de l'obligation faite à l'ensemble des associés d'établir leur droit à bénéficier des dispositions de la Convention. Par ailleurs, ces dispositions ont découlé, dans certains cas, du fait que l'un des États contractants traitait les sociétés de personnes comme des entités imposables tandis que l'autre, tout en leur appliquant un régime de transparence fiscale, réclamait un traitement basé sur la réciprocité. Enfin, dès lors que le revenu sera nécessairement soumis à imposition dans l'État où la société est constituée, accorder le bénéfice des dispositions de la Convention n'entraînera ni double imposition ni réduction de l'impôt perçu par l'État de la source lorsqu'aucun impôt n'est perçu dans l'État où la société de personnes a été constituée.

45. Une telle approche soulève cependant un certain nombre de questions et de problèmes importants. En premier lieu, il peut se révéler difficile de déterminer dans quel cas le revenu perçu dans l'État de la source est en fait imputable à un établissement stable situé dans l'État où la société est constituée. Si le revenu est imputable à un établissement stable situé dans un

État tiers, par exemple dans un paradis fiscal, l'exemption accordée dans l'État de la source ne correspondra pas nécessairement à une imposition dans l'État où la société a été constituée. En second lieu, lorsque l'allégement consenti par l'État de la source prend la forme d'une réduction de la retenue à la source, le calcul de cette réduction n'est pas évident lorsque la société de personnes est considérée seulement en « partie » comme résidente au sens de la Convention. La réduction pourrait profiter indirectement à un associé qui ne serait pas éligible par ailleurs aux avantages de la Convention. Qui plus est, l'existence d'une société de personnes permet à un associé d'un État de bénéficier de la Convention au titre des revenus qui sont attribués à un établissement stable situé dans l'État de constitution alors que l'existence d'un établissement stable direct ne permettrait pas d'obtenir les mêmes avantages[3].

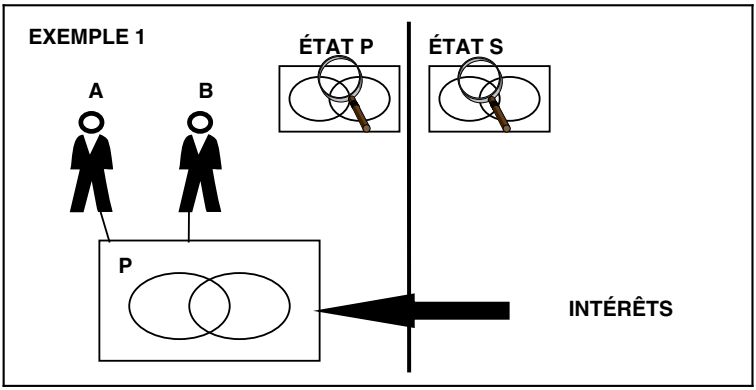
46. Compte tenu de ces difficultés, le Comité n'a pas estimé que l'approche était suffisamment prometteuse pour que l'on tente d'élaborer une disposition dont l'utilisation serait suggérée.

II.4 Le droit des associés à bénéficier de la Convention lorsque la société de personnes n'est pas résidente

R (15)

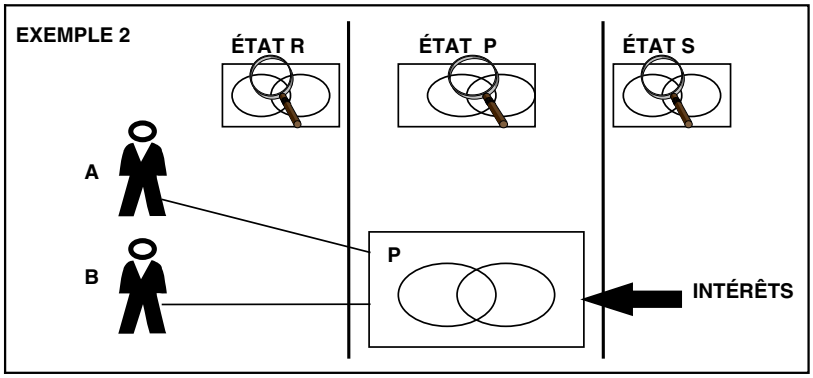
47. Lorsque la société de personnes elle-même n'a pas la qualité de résident en vertu des principes exposés dans la section précédente, le Comité admet que les associés devraient avoir droit aux avantages prévus par les conventions conclues par les États dont ils sont résidents dans la mesure où ils sont assujettis à l'impôt dans ces États sur leur part du revenu de la société. Les exemples présentés ci-après à titre d'illustration indiquent les résultats considérés comme appropriés par le Comité dans certaines situations que l'on rencontre couramment. Il est important de noter que les solutions élaborées dans le présent rapport n'excluent pas la possibilité que des pays Membres puissent, dans le cadre de leurs relations bilatérales, développer des solutions différentes aux problèmes de double imposition susceptibles de se poser en liaison avec les sociétés de personnes.

Exemple 1 : *P est une société de personnes établie dans l'État P. A et B sont les associés de P et résident dans l'État P. Les États P et S traitent P comme une entité transparente. P perçoit dans l'État S des revenus d'intérêts qui ne sont pas imputables à un établissement stable situé dans l'État S.*



48. Dans cet exemple, l'État S va probablement décider qu'en vertu de sa législation interne les contribuables appropriés sont A et B. Après celle de sa législation antérieure, il va envisager l'application de la convention fiscale avec P, en particulier de son article 11. En vertu du paragraphe 1 de l'article 11, ce dernier s'applique aux intérêts qui sont « payés à un résident de l'autre État ». Dans ce cas, le revenu est considéré à bon droit comme « payé » à A et B puisque c'est à eux et non à la société de personnes qu'il est imputé pour la détermination de l'impôt dû dans l'État P. Ils ont donc perçu le revenu au sens de la convention. En fait l'État de la source devrait considérer que le revenu a « transité » par la société de personnes transparente vers les associés qui sont imposables au titre de ce revenu dans leur État de résidence.

Exemple 2 : *P est une entité établie dans l'État P. A et B sont les associés de P et résident dans l'État R. Les États R, P et S traitent P comme une entité transparente. P perçoit dans l'État S des revenus d'intérêts qui ne sont pas imputables à un établissement stable situé dans l'État S.*



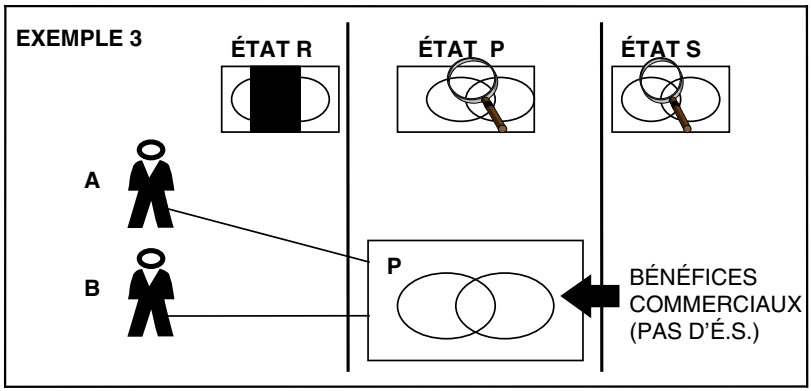
49. Cet exemple étend l'application du principe de base illustré dans l'exemple 1 à une situation plus complexe impliquant trois États et deux

conventions. En ce qui concerne l'État S, il va commencer à nouveau l'analyse en établissant en vertu de sa législation interne que les contribuables appropriés sont A et B. En appliquant la convention avec R, il établirait de même que A et B se sont vus attribuer le revenu par l'État R et sont donc assujettis à l'impôt sur ce revenu aux fins d'établir leur droit à bénéficier des dispositions de la Convention. En revanche, P ne peut pas demander à bénéficier des avantages prévus par la convention entre S et P du fait qu'elle n'est pas un résident de l'État P puisqu'elle n'est pas assujettie à l'impôt dans cet État.

50. De semblables cas, dans lesquels les associés ne sont pas résidents de l'État dans lequel la société de personnes a été établie soulèvent des difficultés supplémentaires pour les administrations fiscales qui veulent vérifier si un contribuable est fondé à bénéficier des avantages prévus par une convention fiscale. À l'évidence, on ne peut pas attendre des États qu'ils accordent les avantages des conventions fiscales lorsqu'ils ne sont pas en mesure de vérifier si la personne qui les revendique y a véritablement droit. Ainsi, l'application des dispositions de la convention fiscale entre S et R dépendra de la capacité de l'État S à obtenir toutes les informations nécessaires.

R (15)

Exemple 3 : *P est une entité établie dans l'État P. A et B sont les associés de P qui résident dans l'État R. Les États P et S appliquent tous les deux le régime de la transparence fiscale à P mais l'État R la traite comme une entité imposable. P perçoit dans l'État S des bénéfices qui ne sont pas imputables à un établissement stable.*



51. Dans ce cas, à la différence des deux premiers exemples, l'affectation du revenu est différente selon les États. L'État S, en vertu de sa législation interne, considère A et B comme les contribuables appropriés. Toutefois, pour l'application de la convention S-R, il est important de constater que l'État R, bien qu'il traite généralement A et B comme des résidents, ne leur affecte pas le revenu perçu dans l'État S qui est imputé, en vertu de la législation interne de l'État R, à P, une entité non résidente, c'est-à-dire non assujettie à l'impôt

dans l'État R. Dans ce cas, l'État S ne serait pas tenu d'accorder le bénéfice de la convention au revenu que l'État R attribue à P pour la détermination de l'assujettissement à l'impôt de ce revenu dans l'État R, conclusion à laquelle plusieurs méthodes permettent d'aboutir, comme on le verra ci-dessous. De même pour l'application de la convention S-R, le traitement de P dans l'État P n'est pas pertinent même s'il est évidemment important pour l'application de la convention S-P comme on le verra dans les exemples suivants.

52. Le Comité estime que le résultat observé dans les exemples ci-dessus résulte d'une application de la Convention qui tient compte des objectifs fondamentaux de la Convention : éliminer la double imposition et éviter l'absence d'imposition. Comme on l'a vu dans l'introduction du présent rapport, il reconnaît que la Convention et ses Commentaires ne traitent pas actuellement de manière expresse un grand nombre des questions que soulève le traitement des sociétés de personnes dans le cadre de la Convention. Si l'on applique à la lettre les dispositions de la Convention, une société de personnes qui n'est pas elle-même assujettie à l'impôt ne peut prétendre aux bénéfices prévus par la Convention et dans la mesure où les revenus tirés par la société de personnes ou qui lui sont versés ne seraient pas considérés comme étant tirés par les associés eux-mêmes ou comme leur étant versés, les associés seraient également dans l'impossibilité de prétendre aux bénéfices prévus par la Convention en ce qui concerne les revenus de la société de personnes. Afin d'éviter que les dispositions des conventions fiscales ne s'appliquent pas aux revenus d'une société de personnes transparente, il est donc nécessaire de déterminer si et de quelle manière il serait possible d'obtenir les résultats souhaités dans le cadre de la structure de la Convention existante.

53. Une approche générale consisterait à reconnaître que la structure de la Convention comporte un principe implicite selon lequel l'État de la source, pour appliquer la Convention à des sociétés de personnes, devrait prendre en compte, au titre du contexte factuel dans lequel la Convention doit être appliquée, le traitement réservé à un élément de revenu perçu sur son territoire par l'État du contribuable qui demande à bénéficier de la Convention en qualité de résident. Si cet État « fait transiter » le revenu vers l'associé, ce dernier doit être considéré comme soumis à l'impôt et comme ayant droit à bénéficier de la convention conclue par l'État dont il est résident. On peut faire observer, à ce propos, qu'un associé est considéré comme assujetti à l'impôt sur le revenu qui « transite » vers lui même lorsque, dans l'État de résidence, ce revenu n'est pas imposé en vertu, par exemple, d'un régime applicable aux relations mères-filiales dans le cas de dividendes ou de l'application de la méthode d'exemption visant à éviter la double imposition dans le cas de revenus attribuables à un établissement stable. En revanche, si le revenu, bien qu'attribué au contribuable en vertu de la législation de l'État de la source,

n'est pas attribué de la même manière pour la détermination de l'assujettissement à l'impôt dans l'État de résidence du contribuable qui demande à bénéficier de la convention, l'État de la source ne doit pas accorder le bénéfice des dispositions de la convention. Dans ce dernier cas, l'hypothèse sous-jacente sur laquelle repose l'attribution des droits d'imposition et selon laquelle l'État de la source n'est obligé de réduire l'impôt exigible au titre de sa législation intérieure que si le revenu en cause est imposable entre les mains d'un résident de l'État partenaire à la convention n'est pas présente. Cette interprétation qui fait appel à un examen de la manière dont le revenu est imposé dans l'État de la résidence évite que soit refusé le bénéfice des conventions fiscales au revenu d'une société de personnes au motif que ni cette dernière, du fait qu'elle n'est pas un résident, ni les associés, du fait que le revenu ne leur est pas directement payé ou qu'il n'est pas tiré par eux, ne peuvent demander à bénéficier de la Convention au titre de ce revenu.

54. Une autre approche consisterait à se référer aux termes des règles qui déterminent le droit d'imposer et qui sont contenus dans les articles pertinents de la convention. En vertu de cette analyse, il s'agirait de déterminer, dans le cas des dividendes, intérêts et redevances, si le récipiendaire du revenu est le bénéficiaire effectif de ce revenu en vertu de la législation de l'État de résidence du contribuable qui demande à bénéficier de la Convention et donc le contribuable en relation avec le revenu. Dans le cas d'une société de personnes soumise au régime de la transparence par la législation de l'État de la source mais considérée comme imposable en vertu de la législation de l'État de la résidence, c'est l'entité elle-même et non les associés qui serait considérée comme le bénéficiaire effectif. Du fait du traitement appliqué au revenu dans l'État de résidence, les associés ne seraient pas les bénéficiaires effectifs du revenu pour l'application de la convention. Dans ce cas, les associés ne seraient donc pas éligibles au bénéfice de la Convention et l'éligibilité de l'entité à ce bénéfice dépendrait du fait qu'elle puisse être elle-même considérée comme un résident. De même, s'agissant des bénéfices commerciaux, la question de savoir s'ils sont imputables à une entreprise « de » l'État de résidence du contribuable qui demande à bénéficier de la Convention sera tranchée par l'État de la source sur la base du traitement de la situation dans l'État de résidence. Encore une fois, si la société de personnes est traitée comme une entité par ce dernier État, c'est elle et non ses associés qui serait la partie qui pourrait réclamer les avantages résultant des dispositions de la convention.

R (15)

55. Enfin, certains pays considéreraient qu'ils doivent adopter l'imputation du revenu résultant des principes de leur législation interne, même lorsque ceci conduit à assujettir le revenu à l'impôt dans l'État de la source et à l'imposer entre les mains des associés en vertu de la législation de leur État de résidence. Ces États reconnaissent toutefois qu'il est souhaitable d'alléger la

double imposition qui en résulte soit par des dispositions spéciales insérées dans leurs conventions soit par le recours au mécanisme de la procédure amiable, en particulier lorsqu'une distribution des bénéfices de la société de personnes est effectuée dans l'année de leur réalisation.

56. Au vu de l'analyse qui précède, le Comité est donc convenu d'ajouter le paragraphe suivant aux Commentaires sur l'article 4 :

> « 8.2 Lorsqu'un État ne tient pas compte de l'existence d'une société de personnes pour fins fiscales et lui applique le régime de la transparence fiscale, imposant plutôt les associés sur leur part du revenu de la société de personnes, cette dernière n'est pas assujettie à l'impôt et ne peut donc pas être considérée comme un résident de cet État. Dans un tel cas où le revenu de la société de personnes « transite » vers les associés en vertu de la législation interne de cet État, les associés sont les personnes qui sont assujetties à l'impôt sur ce revenu et qui peuvent donc demander à bénéficier des conventions conclues par les États dont elles sont résidentes. Cette dernière situation prévaudra même si, en vertu de la législation interne de l'État de la source, le revenu est attribué à une société de personnes qui est traitée comme une entité indépendante imposable. Les États qui ne seraient pas en mesure de se rallier à cette interprétation de l'article pourraient obtenir le même résultat au moyen d'une disposition spéciale qui éviterait la double imposition résultant d'une imputation différente du revenu de la société de personnes par les deux États. »

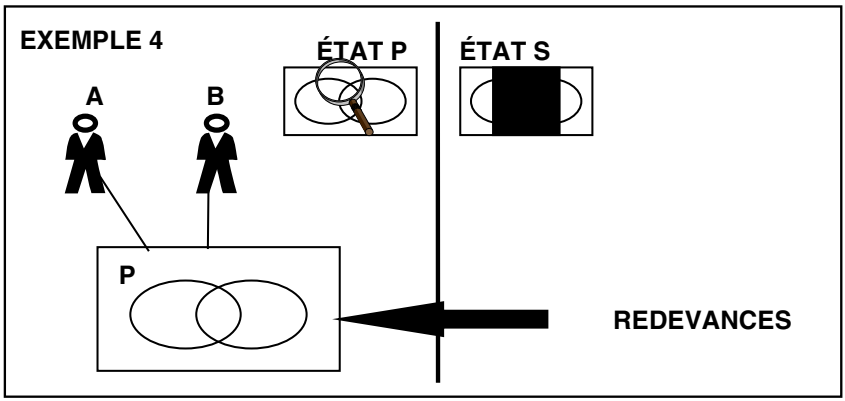
57. Les exemples suivants illustrent certaines des conséquences de cette approche générale présentée aux paragraphes 52 et 53 ainsi que les résultats qui en découlent dans diverses situations.

II.5 Éligibilité au bénéfice de la Convention lorsqu'un État traite la société de personnes comme une entité imposable

58. Dans la première série de situations, un État traite la société de personnes comme une entité imposable et un autre la considère comme transparente du point de vue fiscal. Cette question est examinée tout d'abord dans un contexte bilatéral puis dans le cadre de relations triangulaires.

a) Cas de relations bilatérales

Exemple 4 : *P est une société de personnes établie dans l'État P. A et B sont les associés de P qui résident dans l'État P. L'État P traite P comme une entité transparente tandis que l'État S la traite comme une unité imposable. P perçoit dans l'État S des revenus de redevances qui ne sont pas imputables à un établissement stable de l'État S.*



59. On trouve dans cet exemple la différence fondamentale en matière de régime fiscal des sociétés de personnes qui a déjà été mentionnée ci-dessus dans les paragraphes 19 et suivants. La question est de savoir comment l'État de la source doit appliquer dans ce cas les dispositions de la convention.

60. En vertu de la législation interne de l'État S, le contribuable est la société de personnes P. L'État S pourrait donc soutenir que la société de personnes P n'étant pas éligible au bénéfice de la convention, il peut imposer le revenu perçu par P, quelles que soient les dispositions de la convention S-P. Ceci impliquerait toutefois que le revenu sur lequel A et B sont imposables dans l'État P aurait été soumis à l'impôt dans l'État S en dépit de l'existence de la convention, résultat qui semble directement contradictoire avec l'objet et la finalité de cette dernière.

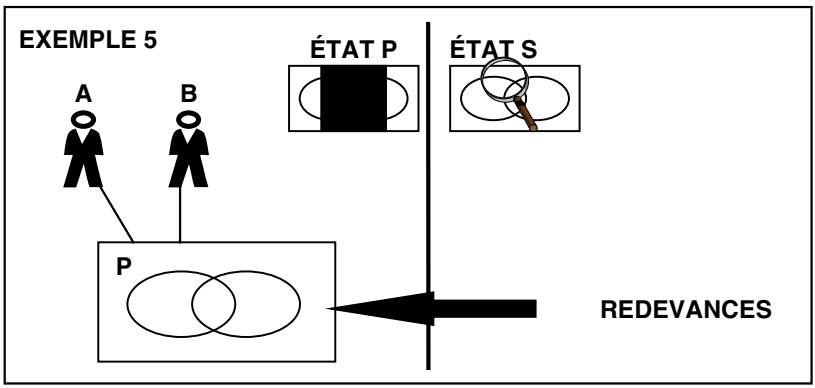
R (15)

61. Le Comité a comparé cette approche selon laquelle l'État S applique les dispositions de la Convention en se référant au traitement de la société de personnes selon sa législation interne avec une autre approche dans laquelle l'État S considérerait l'éligibilité au bénéfice de la Convention de A et B, tous deux résidents de l'État P, conformément aux principes énoncés ci-dessus. Selon cette dernière approche, l'État S déciderait que les dispositions de la Convention doivent être appliquées et l'empêchent d'imposer les redevances : en effet, en vertu de ces principes, le revenu doit être considéré comme payé à A et B, deux résidents de l'État P, qui doivent également être considérés comme les bénéficiaires effectifs de ce revenu du fait qu'il s'agit des personnes qui sont assujetties à l'impôt au titre de ce revenu dans l'État P. Le Comité a conclu que cette approche était correcte dans la mesure où elle était la mieux à même de garantir que les dispositions de la Convention bénéficient aux personnes qui sont assujetties à l'impôt sur le revenu en cause.

62. Le Comité a estimé que cette approche n'était pas incompatible avec les dispositions du paragraphe 2 de l'article 3 selon lesquelles les termes qui ne

sont pas définis par la Convention ont, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que leur attribue le droit interne de l'État contractant qui applique la convention. Dans l'exemple ci-dessus, le régime fiscal de la société de personnes dans l'État P fait partie des éléments de fait sur la base desquels les termes de la Convention seront appliqués. Ainsi, en se référant à ce régime fiscal, l'État S n'adopte pas une interprétation particulière des termes de la Convention proposée par l'État P : il se borne à prendre en compte des faits nécessaires à l'application de ces termes. Le Comité a conclu qu'en toute hypothèse, si une interprétation fondée sur le droit interne conduisait à des situations dans lesquelles le revenu imposé entre les mains des résidents d'un État ne bénéficierait pas des dispositions de la convention, ce qui serait contraire à l'objet et à la finalité de cette dernière, le contexte de la Convention exigerait une autre interprétation.

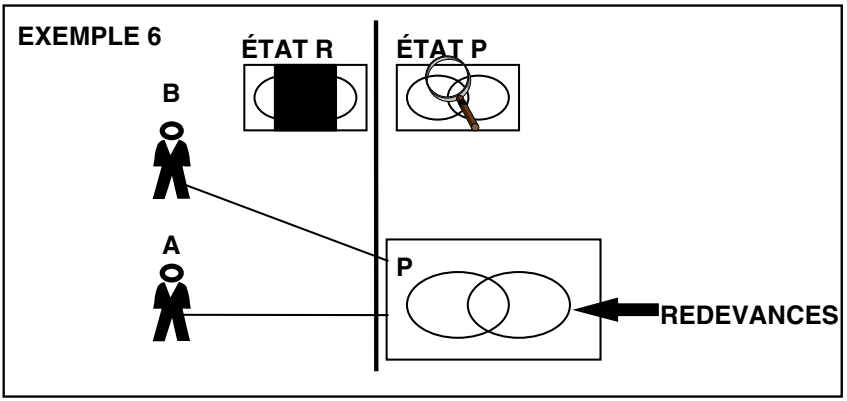
Exemple 5 : *Les faits sont les mêmes que dans l'exemple 4 mais le traitement fiscal de la société de personnes dans les États P et S est inversé. P est une société de personnes établie dans l'État P. A et B sont les associés de P qui résident dans l'État P. L'État P traite P comme une entité imposable tandis que l'État S la traite comme une entité transparente. P perçoit dans l'État S des revenus de redevances qui ne sont pas imputables à un établissement stable de l'État S.*



63. Dans cette situation, l'État S, en vertu des règles de sa législation interne concernant l'imputation du revenu de la société de personnes, considérerait A et B comme les contribuables appropriés. Toutefois, dans le cadre de l'application de la Convention, il serait tenu, en vertu des principes énoncés à la section II.4, de prendre en considération le fait que l'État P a imputé le revenu de la société de personnes à P. Ainsi, pour l'application de la Convention, P serait le contribuable éligible au bénéfice de la Convention du fait qu'il est soumis à l'impôt dans l'État P au titre du revenu de la société de personnes. Tandis qu'il est indifférent dans les circonstances particulières de cet exemple que l'État S prenne en compte l'éligibilité à la Convention des associés ou de la société de personnes, cette décision aurait des

conséquences, comme le montrent les exemples suivants, si les associés ou l'un d'entre eux n'étaient pas résidents de l'État P.

Exemple 6 : *P est une société de personnes établie dans l'État P. A et B sont les associés de P résidents de l'État R. L'État P applique l'approche de la transparence à P mais l'État R la considère comme une entité imposable. P perçoit dans l'État P des revenus de redevances qui ne sont pas imputables à un établissement stable.*



R (15)

64. Bien que le Comité considère que, dans ce cas, l'État P ne devrait pas être tenu d'accorder le bénéfice de la Convention au titre des revenus de redevances, plusieurs approches différentes sont utilisées pour parvenir à ce résultat. Selon l'une des approches, les associés A et B, bien que résidents de l'État R, ne sont pas assujettis à l'impôt au titre du revenu de la société de personnes en vertu des règles d'imputation appliquées par l'État R : ils ne peuvent donc prétendre au bénéfice des avantages prévus par la Convention pour ce revenu. P n'est pas un résident de l'État R au sens de la Convention puisqu'il n'est à aucun titre un contribuable national du point de vue de cet État. Ainsi, il s'agit d'un autre exemple où le droit de l'État R d'imposer le revenu de la société de personnes ne serait pas limité en vertu de la convention.

65. Autre possibilité, évoquée au paragraphe 54 ci-dessus : les associés ne pourraient prétendre aux avantages prévus par la Convention parce qu'ils ne seraient pas considérés comme les bénéficiaires effectifs du revenu aux fins de la convention. Si l'on adopte une approche plus littérale, l'État P pourrait simplement mettre l'accent sur le fait qu'en vertu de ses règles d'imputation, le revenu a été versé à P, laquelle n'aurait la qualité de résident ni de l'État R, ni de l'État P. Dans ce cas, le traitement appliqué à A et B serait sans incidence.

66. Enfin certains pays refuseraient le bénéfice des dispositions de la Convention à A et B en invoquant les concepts de mauvaise foi ou d'abus des droits conférés par la convention. Les règles d'imputation de la Convention sont basées sur l'hypothèse sous-jacente selon laquelle A et B se verraient

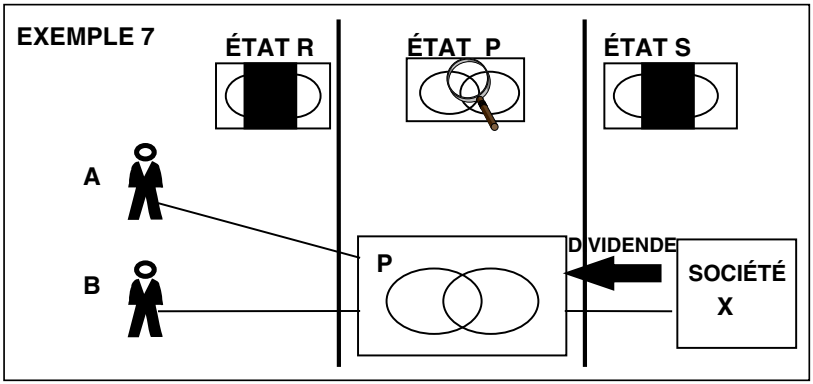
imputer le revenu auquel seraient accordés les avantages prévus par la convention. Si tel n'est pas le cas, ces concepts généraux permettraient à l'État P de rejeter toute demande de A ou B visant à bénéficier de la Convention.

67. L'exemple 18 ci-après traite du régime fiscal applicable à la distribution ultérieure par P de ses bénéfices à A et B.

b) Cas de relations triangulaires

68. Les cas de relations triangulaires soulèvent des problèmes difficiles du point de vue de l'éligibilité aux avantages de la Convention. Le Comité estime toutefois que ces problèmes peuvent être résolus par l'application des principes énoncés aux paragraphes 52 et 53 ci-dessus. Les exemples suivants examinent les conditions d'application de ces principes dans différentes situations impliquant trois États.

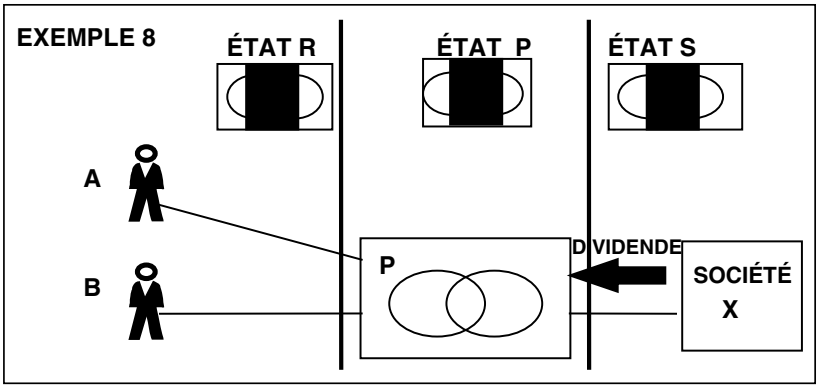
Exemple 7 : *P est une société de personnes établie dans l'État P. A et B sont les associés de P résidents dans l'État R. P détient une participation dans X, société qui est un résident de l'État S. X verse des dividendes à P. Les États R et S traitent P comme une entité imposable tandis que l'État P la considère comme transparente sur le plan fiscal.*



69. Dans cette situation, la société de personnes n'est pas assujettie à l'impôt dans l'État P et n'est donc pas un résident de cet État au sens de la convention P-S. De même, bien que P soit considérée comme le contribuable au regard de la législation interne de l'État S et que le revenu soit imputé à P en vertu de la législation interne de R, P n'est pas soumise à l'impôt dans l'État R parce qu'elle n'est pas considérée comme un résident. Enfin, bien que A et B soient potentiellement imposables dans l'État R en qualité de résidents, le revenu ne leur est pas imputé en vertu des règles d'imputation de R mais il l'est à P. Ainsi, P n'est pas résident de l'État R et ni A, ni B ne peuvent prétendre au bénéfice des avantages prévus par la convention R-S au titre des revenus de la société de personnes. L'État S serait donc habilité à imposer le revenu sans restriction.

70. Il convient de noter que dans cet exemple (comme dans les exemples suivants) le régime fiscal des sociétés de personnes dans l'État S n'a aucune incidence sur l'éligibilité au bénéfice de la Convention. Ainsi, les conventions S-R et S-P seraient encore inapplicables aux dividendes si l'État S traitait les sociétés de personnes comme transparentes et non comme des entités imposables.

Exemple 8 : *Les faits sont les mêmes que dans l'exemple 7 sauf que le traitement fiscal de la société de personnes par l'État P est inversé. P est une société de personnes établie dans l'État P. A et B sont les associés de P et sont résidents de l'État R. P détient une participation dans X, une société résidente de l'État S. X verse un dividende à P. Tous les États traitent P comme une entité imposable.*

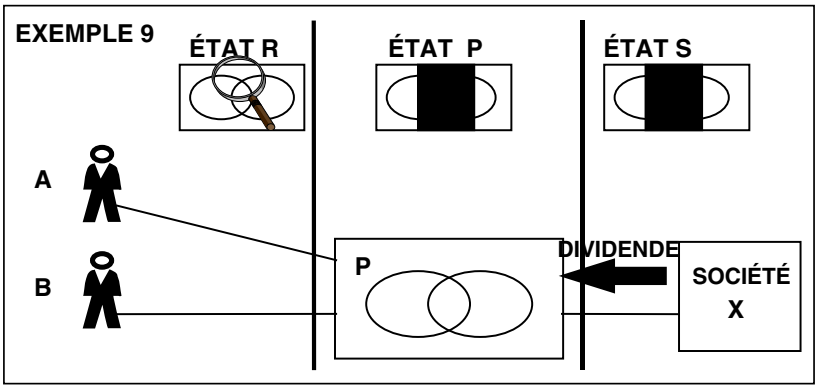


R (15)

71. Dans cet exemple, la société de personnes P est un résident de l'État P puisqu'elle y est assujettie à l'impôt. Les associés A et B ne devraient pas être considérés comme éligibles au bénéfice de la convention S-R au titre du revenu de la société de personnes du fait qu'ils ne sont pas soumis à l'impôt sur ce revenu. À l'inverse, P devrait être considérée par l'État S comme éligible au bénéfice de la convention S-P au titre des dividendes perçus dans cet État dès lors qu'elle est assujettie à l'impôt sur ces dividendes et devrait donc être considérée comme le destinataire et le bénéficiaire effectif de ce revenu. La convention S-P va donc limiter le droit de l'État S d'imposer les dividendes même s'il les impose entre les mains des associés A et B en vertu de ses règles internes en matière d'imposition des sociétés de personnes. Il convient de noter toutefois que du fait qu'elle est une société de personnes, P ne bénéficiera pas du taux réduit d'imposition prévu à l'alinéa 2 *a*) de l'article 10 du Modèle de Convention fiscale (cet alinéa exclut expressément les sociétés de personnes de son champ d'application), sauf si les deux États contractants conviennent de modifier l'alinéa 2 *a*) afin de faire bénéficier du taux réduit une société de personnes considérée comme une personne morale (voir paragraphe 11 des Commentaires sur l'article 10).

72. Ainsi qu'on l'a déjà mentionné, le régime fiscal des sociétés de personnes dans l'État S n'a aucune incidence dans ce cas sur l'éligibilité au bénéfice de la Convention. Ainsi la convention S-P demeurerait la seule applicable si l'État S considérait les sociétés de personnes comme transparentes et non pas comme des entités imposables.

Exemple 9 : *Les faits sont les mêmes que dans l'exemple 8 sauf que le régime fiscal de la société de personnes dans l'État R est inversé. P est une société de personnes établie dans l'État P. A et B sont les associés de P et sont résidents de l'État R. P détient une participation dans X, une société résidente de l'État S. X verse un dividende à P. L'État P et l'État S traitent P comme une entité imposable tandis que l'État R la considère comme transparente du point de vue fiscal.*



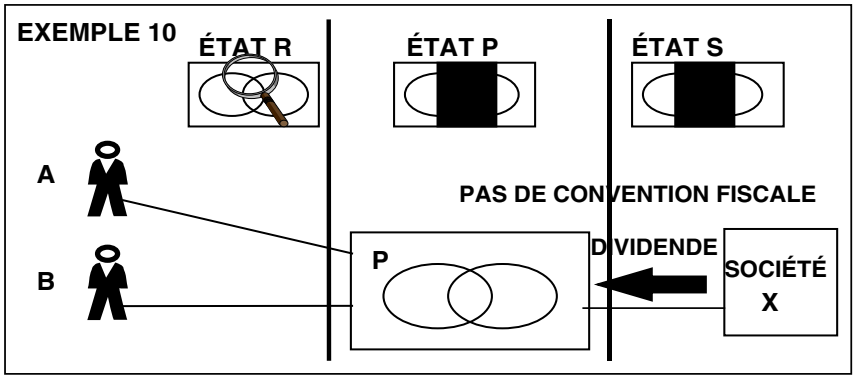
73. Cet exemple présente un cas dans lequel va exister une double éligibilité aux bénéfices conventionnels au titre du même revenu. Comme dans l'exemple précédent, la société de personnes P est un résident de l'État P du fait qu'elle est soumise à l'impôt dans cet État. P devrait, ici encore, être considérée par l'État S comme éligible au bénéfice de la convention S-P au titre des dividendes qu'elle perçoit dans cet État du fait qu'elle est assujettie à l'impôt sur ces dividendes et devrait donc être considérée comme le récipiendaire et le bénéficiaire effectif de ce revenu. Contrairement à la situation de l'exemple précédent, A et B devraient aussi être considérés comme éligibles au bénéfice de la convention S-R au titre du revenu de la société de personnes du fait qu'ils sont également assujettis à l'impôt sur ce revenu. Ainsi, les conventions S-P et S-R vont l'une et l'autre limiter le droit de l'État S d'imposer les dividendes, que cette imposition ait lieu entre les mains de la société de personnes ou des associés A et B (il est probable, en vertu des règles internes de l'État S en matière d'imposition des sociétés de personnes qu'elle aura lieu entre les mains de la société de personnes). Ici encore, le traitement fiscal réservé aux sociétés de personnes dans l'État S n'aura aucune incidence sur ce résultat si bien que les deux conventions resteraient

applicables si l'État S traitait les sociétés de personnes comme des entités transparentes et non comme des entités imposables.

74. Le Comité est convenu que cette double éligibilité aux bénéfices conventionnels serait satisfaite si l'État S appliquait l'impôt le plus faible admis par les deux conventions. Ainsi, si la convention S-R limite à 15% du montant brut des dividendes l'impôt pouvant être perçu par l'État S tandis que la convention S-P le limite à 10%, les obligations imposées à l'État S par les deux conventions seront satisfaites si l'impôt appliqué par ce dernier est limité à 10% des dividendes.

75. Tout en adoptant cette approche, le Comité a reconnu les difficultés administratives que sa mise en œuvre soulèverait dans le cas d'une société de personnes ayant un grand nombre d'associés qui seraient résidents d'État différents.

Exemple 10 : *Les faits sont les mêmes que dans l'exemple 9 sauf qu'il n'existe pas de convention fiscale entre les États S et P.*



R (15)

76. Le Comité a aussi examiné comment s'appliqueraient les principes et les conclusions formulés dans son analyse des exemples précédents si la société de personnes était un résident d'un État avec lequel l'État de la source n'avait pas de convention fiscale, notamment si cet État de résidence était un paradis fiscal. Il a considéré que les mêmes conclusions devaient prévaloir en ce qui concerne l'application de la Convention entre l'État de la source et l'État de résidence des associés.

77. Ainsi, dans cet exemple, les associés A et B devraient être considérés comme éligibles au bénéfice de la convention S-R au titre des dividendes du fait qu'ils sont l'un et l'autre imposables dans l'État R sur ces dividendes.

78. Comme indiqué précédemment, il ne faut cependant pas attendre des États qu'ils accordent le bénéfice d'une convention fiscale dans des cas où ils ne sont pas en mesure de vérifier si le demandeur est réellement éligible à ce bénéfice. Ainsi, si l'État P est un paradis fiscal auprès duquel l'État S ne peut

obtenir des informations fiscales, l'application des dispositions de la convention S-R sera subordonnée à la possibilité pour l'État S d'obtenir toutes les informations nécessaires auprès des associés ou de l'État R. Dans des cas de ce genre, l'État S peut décider d'utiliser le mécanisme de remboursement pour l'application de la limitation de l'impôt prévue par l'article 10 même s'il applique normalement cette limitation directement au moment du paiement.

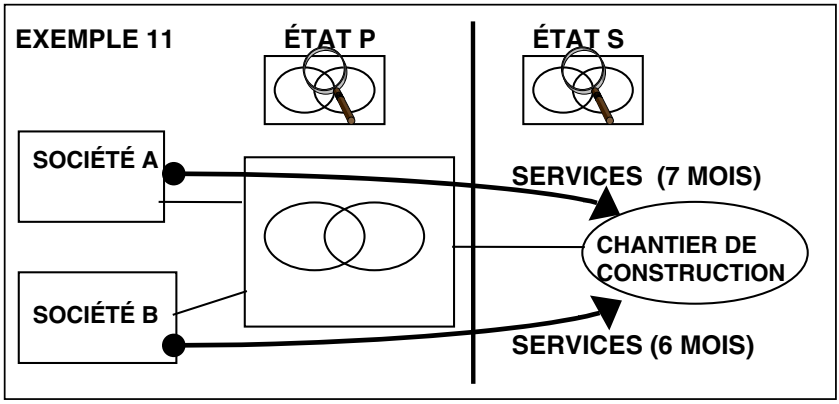
II.6 Application de la Convention lorsque le bénéfice de ses dispositions dépend de certaines caractéristiques ou de certains attributs du contribuable

79. Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe 21 ci-dessus, les différences existant entre les États dans la manière d'appliquer l'approche de la transparence fiscale peuvent créer des difficultés pour l'application des conventions fiscales. Lorsqu'un État considère qu'une société de personnes n'a pas la qualité de résident parce qu'elle n'est pas assujettie à l'impôt et que les associés sont soumis à l'impôt dans leur État de résidence sur leur part dans le revenu de la société de personnes, cet État est supposé appliquer les dispositions de la Convention comme si les associés avaient perçu le revenu directement de telle sorte que la classification du revenu en vue de l'application des règles d'imputation des articles 6 à 21 ne sera pas modifiée par le fait qu'il transite par la société de personnes.

80. Certaines difficultés peuvent toutefois survenir dans l'application des dispositions qui se réfèrent aux activités du contribuable, à la nature du contribuable ou à la relation entre le contribuable et une autre partie à une transaction. Les États peuvent avoir des opinions différentes sur la mesure dans laquelle il convient de ne pas tenir compte de l'existence de la société de personnes pour l'application de ces règles. Les sous-sections suivantes décrivent comment, de l'avis du Comité, certaines des dispositions des conventions devraient être appliquées à cet égard.

a) Activités de construction

Exemple 11 : *La société A exerce une activité d'ingénierie et la société B une activité d'installation électrique. Les deux sociétés sont des résidents de l'État P. Elles ont constitué une société de personnes P dans l'État P en vue d'exécuter un contrat de conception et d'installation de l'équipement électrique d'un réacteur nucléaire en cours de construction dans l'État S. Dans le cadre des obligations de P en vertu du contrat, des employés de la Société A seront présents sur le site de construction entre le 1er janvier et le 10 juin et des employés de la Société B entre le 10 juin et le 1er février. Ces employés agiront dans l'exercice de ces activités en tant que salariés de leurs sociétés respectives lesquelles opéreront en qualité d'agents de la société de personnes.*

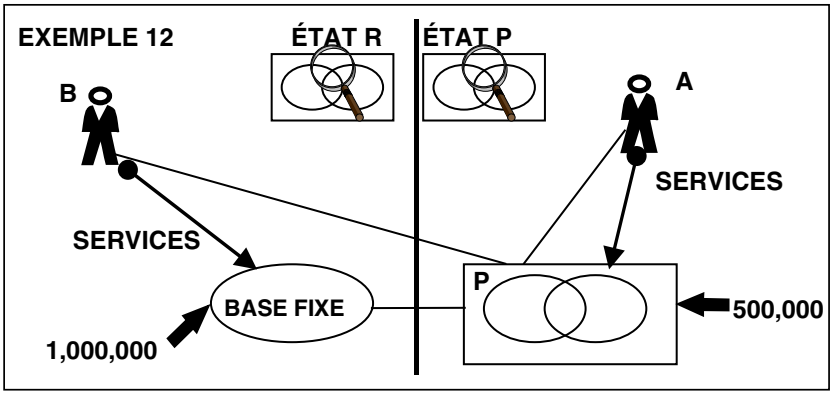


81. Dans cet exemple, le Comité a conclu que les périodes passés sur le site par les deux associés doivent être agrégées au niveau de la société de personnes, ce qui conduit à un dépassement de la limite de 12 mois fixée au paragraphe 3 de l'article 5. L'entreprise mise en place par la société de personnes sera donc considérée comme ayant un établissement stable dans l'État S. Chacun des associés sera donc considéré comme ayant un établissement stable dans l'État S pour l'imposition de sa part dans les bénéfices d'exploitation réalisés par la société de personnes dans l'État S. Cette conclusion ne serait toutefois pas valable si la relation entre A et B recouvrait non une société de personnes, mais une coentreprise (*joint venture*) ou un consortium.

R (15)

b) Revenu imputable à la base fixe d'une société de personnes

Exemple 12 : *La société de personnes P qui a été constituée dans l'État P dispose d'une base fixe dans l'État R. L'associé A est un résident de l'État P et l'associé B un résident de l'État R. Ils ont convenu de diviser les bénéfices de la société de personnes en parts égales. P dégage un résultat de 1 500 000 au cours de l'exercice fiscal. Sur ce montant, 1 000 000 est imputable aux activités de services exercées par B à partir de la base fixe de l'État R, les 500 000 restants étant imputables aux activités de services de A dans l'État P. Les deux États considèrent les sociétés de personnes comme des entités transparentes.*



82. Cet exemple pose la question de savoir dans quelle mesure il convient de ne pas tenir compte de l'existence d'une société de personnes transparente pour l'application des articles 7 et 14. Le Comité est convenu que, pour l'application de l'article 14, la base fixe de P dans l'État R devait être considérée comme une base fixe à la fois de A et de B et qu'il en est de même pour un établissement stable dans le cas de l'article 7.

R (15)

83. Le Comité a examiné ensuite dans quelle mesure les activités de la société de personnes pourraient être attribuées de même à chacun des associés pour l'application du paragraphe 1 de l'article 14 qui exige que la personne en cause dispose d'une base fixe de façon habituelle « pour l'exercice de ses activités ».

84. Deux opinions ont été exprimées. Selon la première, la référence à « ses activités » dans le paragraphe 1 de l'article 14 concerne les activités personnelles de chaque associé et les activités de la société de personnes ne peuvent être attribuées aux associés. Selon cette opinion, l'article 14 ne permettrait pas à l'État R d'imposer l'associé A sur sa part du revenu imputable à la base fixe (500 000) dès lors que cette dernière n'était pas de façon habituelle à la disposition de A pour l'exercice de ses activités personnelles.

85. La majorité s'est toutefois ralliée à l'autre opinion selon laquelle les activités de la société de personnes devraient être attribuées entre les associés à due concurrence de la part de la base fixe qui est attribuée à chacun d'eux. Si l'on applique cette approche à l'exemple ci-dessus, l'État R sera autorisé en tant qu'État de la source à imposer les associés A et B sur leur part respective du revenu imputable à la base fixe installée sur son territoire. L'État R sera aussi autorisé, en tant qu'État de la résidence, à imposer la part de l'associé B dans tout autre revenu de la société de personnes. De même l'État P sera autorisé en tant qu'État de la source à imposer en totalité le revenu de la

société de personnes imputable à la base fixe de cette dernière qui est installée sur son territoire.

86. Le Comité est conscient toutefois du fait que les cas que l'on rencontre dans la réalité sont rarement aussi simples que cet exemple. L'accord d'association peut attribuer de manière spécifique à certains associés le revenu perçu dans divers États. Les entités pouvant être considérées comme des sociétés de personnes à certaines fins peuvent ne pas l'être sur le plan fiscal. Un grand nombre de sociétés de personnes internationales accordent une autonomie considérable, à la fois sur le plan financier et du point de vue de la gestion, à leurs filiales nationales. Les contribuables et les autorités fiscales s'efforcent d'éviter des résultats qui ne seraient pas gérables sur le plan administratif.

87. Le Comité a décidé que ces questions seraient traitées de manière plus appropriée dans le contexte des travaux portant sur les questions relatives à l'article 14. Il a noté toutefois qu'il ne devrait pas exister de différence entre les résultats selon que l'article 7 ou l'article 14 est applicable et qu'une conclusion différente soulèverait des difficultés.

R (15)

c) Détermination de l'« employeur » pour l'application de l'article 15

88. Lorsqu'il a examiné la question de savoir si les sociétés de personnes ont la qualité de résident au sens des conventions fiscales, le Comité a abordé une question connexe résultant de la référence à la notion de résident dans l'alinéa 2 *b*) de l'article 15. Ce dernier prévoit que les rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État sont exonérées d'impôt dans ce dernier État si un certain nombre de conditions sont remplies. L'une de ces conditions est que l'employeur ne soit pas un résident de l'État dans lequel le revenu est perçu. L'application de cette règle peut soulever des difficultés lorsque l'employeur est une société de personnes.

89. Comme on l'a vu ci-dessus, une société de personnes considérée comme transparente du point de vue fiscal par un État contractant n'a pas la qualité de résident de cet État en vertu de l'article 4. Bien qu'une société de personnes qui est traitée comme une entité transparente puisse à l'évidence avoir la qualité d'« employeur » (en particulier en vertu des définitions de ce terme inclues dans la législation interne de certains États, par exemple lorsque l'employeur est défini comme une personne assujettie à la taxe sur les salaires), l'application de la condition imposée par l'alinéa 2 *b*) de l'article 15 au niveau de la société de personnes sans égard à la situation des associés serait totalement inopérante dès lors que la société de personnes ne peut en aucun cas avoir la qualité de résident du fait de son statut de transparence fiscale.

90. Le Comité a examiné ce problème dans le contexte de l'article 15 et à la lumière de l'objet et de la finalité des alinéas 2 *b*) et 2 *c*) de cet article. À son avis, les conditions imposées par ces alinéas visent à éviter l'imposition à la source des périodes de travail de courte durée dans la mesure où le revenu du travail n'est pas admis comme une dépense déductible dans l'État de la source du fait que l'employeur n'étant pas résident de cet État et n'y disposant pas d'un établissement stable n'est pas assujetti à l'impôt dans cet État. Ces alinéas peuvent aussi être justifiés par le fait qu'imposer des obligations de déduction à la source au titre de périodes de travail à court terme dans un État donné peut être considéré comme entraînant une charge administrative excessive lorsque l'employeur n'est pas résident de cet État et n'y dispose pas d'un établissement stable[4].

91. Sur cette base, le Comité a conclu qu'une interprétation conforme au contexte et à l'objet du paragraphe 2 de l'article 15 consisterait à considérer que l'alinéa 2 *b*) se réfère, dans le cas des sociétés de personnes traitées comme des entités transparentes, aux associés de la société. Le Comité est donc favorable à une interprétation selon laquelle les concepts d'« employeur » et de « résident » figurant à l'alinéa 2 *b*) sont appliqués au niveau des associés et non pas à celui de la société de personnes. Cette approche est en totale conformité avec celle proposée dans les paragraphes 81 et 85 ci-dessus selon laquelle certaines dispositions des conventions fiscales doivent être appliquées au niveau des associés et non à celui de la société de personnes afin d'éviter des résultats absurdes ou déraisonnables.

92. Le Comité est conscient du fait que cette interprétation serait à l'origine de difficultés lorsque les associés résident dans des États différents. Ces difficultés pourraient, toutefois, être traitées par la procédure amiable par référence, par exemple, à l'État dans lequel résident les associés qui détiennent la majorité des parts de la société de personnes (c'est-à-dire l'État dans lequel sera réclamée la part la plus importante de la déduction).

III. APPLICATION DES CONVENTIONS FISCALES PAR L'ÉTAT DE LA RÉSIDENCE

93. L'application des conventions fiscales par l'État de la résidence peut aussi soulever des difficultés lorsqu'on est en présence de sociétés de personnes, principalement en ce qui concerne l'article 23 relatif à l'élimination des doubles impositions. Le présent chapitre examine certaines de ces difficultés. La section III.1 est centrée sur le problème particulier des conflits de définition tandis que la section III.2 se concentre sur d'autres problèmes que les conflits d'imputation des revenus peuvent poser à l'État de résidence.

III.1 Conflits de qualification

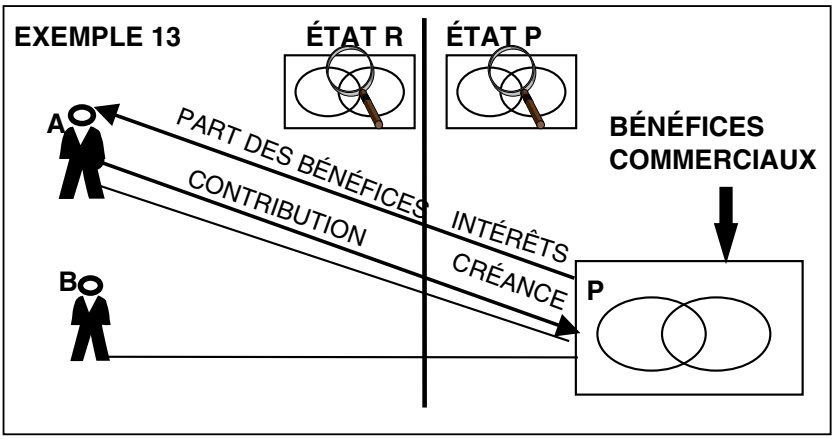
a) Description du problème

94. Le Comité a constaté qu'un certain nombre de difficultés concernant l'application des conventions fiscales aux sociétés de personnes entraient dans la catégorie générale de ce que l'on appelle les « conflits de qualification », dans lesquels l'État de la résidence et l'État de la source appliquent des articles différents de la Convention en fonction de différences entre leurs droits internes. L'exemple 13 ci-après illustre un tel conflit.

95. La sous-section *b*) présente les conclusions auxquelles est parvenu le Comité. La sous-section *c*) examine différents cas de conflits de qualification mettant en jeu des sociétés de personnes sur la base de ces conclusions et présente la réponse à l'exemple 13 dans le paragraphe 119.

Exemple 13 : *L'associé A consent un prêt à la société de personnes P, qui a été constituée dans l'État P où elle exerce une activité par l'intermédiaire d'un établissement stable. P verse un intérêt à A. L'État P admet les prêts entre les associés et la société de personnes ; en vertu de sa législation interne, il accorde à P une déduction fiscale au titre des intérêts. La législation interne de l'État R n'admet pas les prêts entre les associés et la société de personnes. Les deux États considèrent les sociétés de personnes comme transparentes et appliquent l'article 7 au revenu de P, mais l'État P applique l'article 11 aux paiements d'intérêt tandis que l'État R ne l'applique pas.*

R (15)



96. Dans cet exemple, tandis que l'associé A est certainement éligible au bénéfice de la convention R-P, il existe un désaccord entre les États P et R sur les dispositions de la convention qui sont applicables. L'État P, qui est celui de la source du revenu, applique son droit interne pour l'imposition du revenu perçu et versé par la société de personnes. Il considère, en conséquence, que l'associé A reçoit un intérêt de la société de personnes et que l'article 11 de la

Convention s'applique et limite à 10% le taux de l'impôt qu'il peut percevoir sur les intérêts. En vertu de la législation interne de l'État R, il n'existe aucun prêt et A ne perçoit donc aucun revenu d'intérêt. L'État R va, toutefois, considérer que le paiement effectué par P à A constitue la part de ce dernier dans les bénéfices d'exploitation distribués par la société de personnes qui a été imposée lors de sa réalisation en vertu de l'article 7.

97. La position de l'État P est conforme aux dispositions de la Convention. Conformément à l'article 3, paragraphe 2, l'État P a interprété les mots « créances de toute nature » figurant au paragraphe 3 de l'article 11 en vertu de sa législation interne et en a conclu qu'un prêt consenti par un associé avait la qualité d'une créance sur laquelle des intérêts pouvaient être payés. Il a donc appliqué l'article 11 de la Convention.

98. Les conséquences de la position prise par l'État P doivent, toutefois, être examinées en relation avec l'imposition de l'associé A dans l'État R. Il convient de distinguer, à cet égard, entre le cas dans lequel l'État R élimine la double imposition par la méthode de l'exemption et celui où il applique la méthode de l'imputation.

(i) L'État R utilise la méthode de l'exemption

99. En vertu du droit interne de l'État R, il n'existe pas de créance de l'associé A sur la société de personnes si bien que A ne perçoit pas d'intérêt dans l'État P. Si l'État R maintient cette position au regard de son obligation d'éliminer la double imposition en vertu de l'article 23 A, il peut être amené à considérer que le paiement effectué à l'associé A constitue une distribution des bénéfices d'exploitation de la société de personnes qui est imputable à un établissement stable situé dans l'État P, laquelle représente un revenu qui doit être exempté en vertu du paragraphe 1 de l'article 23 A. Dans la mesure où l'État P aurait interprété la Convention comme lui imposant l'obligation de limiter l'impôt qu'il perçoit à 10 % du montant brut du paiement, il en résultera une absence partielle d'imposition (il y aurait absence totale d'imposition si l'article 11 de la convention R-P ne prévoyait aucune imposition à la source des intérêts).

100. Il convient de noter que, sans égard à la Convention, l'État R pourrait être obligé d'exempter le revenu en vertu des règles de sa législation interne concernant l'élimination de la double imposition, lesquelles peuvent exiger l'adoption d'une autre approche. Il s'agit là, toutefois, d'un problème qui ne peut être résolu que par une modification de la législation fiscale interne de l'État R.

(ii) L'État R utilise la méthode de l'imputation

101. En vertu du droit interne de l'État R, il n'existe pas de créance de l'associé A sur la société de personnes si bien que A ne perçoit pas d'intérêt dans l'État P. Même si l'État R maintient cette position au regard de son obligation d'éliminer la double imposition en vertu de l'article 23 A, il devrait imposer toute part du revenu de la société de personnes attribuée à A, ce qui permet d'éviter l'absence d'imposition.

b) Analyse de l'application des conventions fiscales dans les cas de conflits de qualification

102. Le Comité est convenu que pour traiter les conflits de qualification que rencontre l'État de la résidence, un point de départ utile est la reconnaissance du principe selon lequel la législation interne de l'État qui applique l'impôt régit l'ensemble des questions concernant les conditions d'imposition et l'entité entre les mains de laquelle le revenu est imposé. L'effet des conventions fiscales ne peut être que de limiter ou d'éliminer le droit d'imposer des États contractants. Dans le cas de l'État de la source, le droit d'imposer des éléments de revenu est limité par les dispositions des articles 6 à 21 du Modèle de Convention fiscale. Dans le cas de l'État de la résidence, bien que des dispositions telles que celles des articles 8 et 19 soient pertinentes, la principale restriction résultera des dispositions de l'article relatif à l'élimination des doubles impositions (article 23 du Modèle de Convention fiscale), en vertu duquel l'État de la résidence accepte soit d'exempter le revenu que l'État de la source peut imposer en application de la Convention soit de consentir un crédit d'impôt au titre de l'impôt perçu dans l'État de la source sur cet élément de revenu.

R (15)

103. Lorsqu'il soumet à imposition un élément de revenu, l'État de la source applique donc sa législation interne sous réserve des restrictions et limitations qui lui sont imposées par les dispositions de ses conventions fiscales. La manière dont l'État de résidence qualifie un élément de revenu pour l'application de la Convention n'a aucune incidence sur la façon dont cet élément de revenu est imposé par l'État de la source ainsi que sur la personne entre les mains de laquelle cet élément de revenu est imposé par ce dernier État. L'inverse n'est toutefois pas vrai. La manière dont l'État de la résidence élimine la double imposition va dépendre, dans une certaine mesure, des modalités d'application de la Convention par l'État de la source.

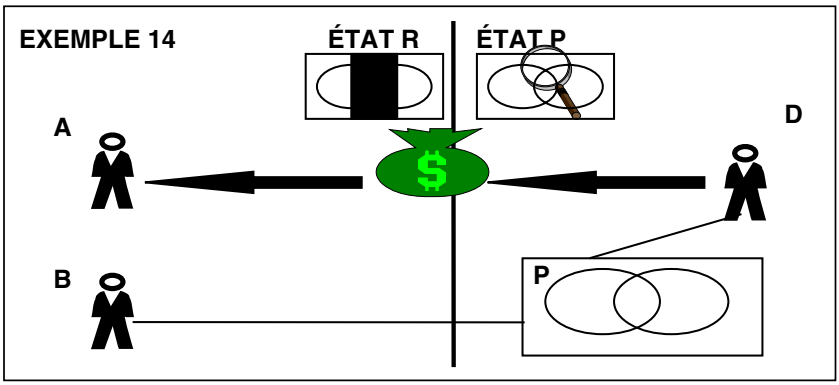
104. La rédaction de l'article 23 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE est cruciale de ce point de vue. Cet article stipule qu'un allégement doit être accordé, soit par le système d'exemption, soit par le système d'imputation, aux éléments de revenu qui sont imposables par ailleurs « conformément aux dispositions de la Convention ». L'État de la résidence est donc tenu, en vertu

de la Convention, d'appliquer la méthode d'exemption ou d'imputation à tout élément de revenu dont la convention fiscale autorise l'imposition par l'État de la source.

105. L'interprétation des mots « conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables » doit être précisée à cet égard. Lorsque, en raison de différences entre les législations internes de l'État de la source et de l'État de la résidence, le premier applique à un élément de revenu particulier des dispositions de la Convention qui diffèrent de celles que l'État de la résidence aurait appliquées à ce même élément de revenu, le revenu demeure imposé conformément aux dispositions de la Convention, dans ce cas selon l'interprétation de l'État de la source. Dans ce cas, l'article 23 exige donc que l'allégement de la double imposition soit accordé par l'État de la résidence en dépit du conflit de qualification résultant de ces différences entre les droits internes.

106. L'exemple ci-après peut être utile pour illustrer les résultats de cette approche.

Exemple 14 : *L'associé A, résident de l'État R, cède ses intérêts dans P à D, résident de l'État P, pour un montant qui excède la valeur ajustée de la part de A dans la société. En vertu de la législation interne de l'État R, ce dernier traite P comme une société et considère le gain comme une plus-value en capital d'un de ses résidents. En vertu de la législation interne de l'État P, ce dernier considère P comme transparente sur le plan fiscal et considère le gain comme imputable à un établissement stable situé sur son territoire.*



107. Dans cet exemple, l'État P considère donc que l'aliénation de l'intérêt dans la société de personnes constitue, pour l'application de sa convention avec l'État R, la cession par l'associé des actifs qui sous-tendent les activités de la société de personnes qui peut être imposée par l'État P en application des paragraphes 1 ou 2 de l'article 13. L'État R, qui traite la société de personnes comme une société, considère que l'aliénation de l'intérêt dans la société de personnes est assimilable à la cession des actions d'une société par actions

qui ne peut pas être imposée par l'État P en vertu du paragraphe 4 de l'article 13. Dans ce cas, le conflit de qualification résulte exclusivement de la différence de traitement des sociétés de personnes dans la législation interne des deux États et l'État P doit être considéré par l'État R comme ayant imposé la plus-value de cession « conformément aux dispositions de la Convention » pour l'application de l'article 23. L'État R doit donc accorder une exemption ou un crédit d'impôt en vertu de l'article 23 du Modèle de Convention fiscale, en dépit du fait qu'en vertu de son droit interne, il traite la plus-value de cession comme un revenu provenant de la cession d'actions d'une société par actions et que si la définition du revenu par l'État P était conforme à celle de l'État R, ce dernier n'aurait pas à accorder d'allégement au titre de l'article 23. Aucune double imposition ne sera donc constatée dans ce cas.

108. Ceci ne signifie pas que la rédaction de l'article 23 exige de l'État de la résidence qu'il élimine la double imposition dans tous les cas où l'État de la source a soumis à imposition un élément de revenu en appliquant une disposition de la Convention qui est différente de celle que l'État de la résidence considère comme applicable. Ainsi, dans l'exemple ci-dessus, si, pour l'application du paragraphe 2 de l'article 13, l'État P considère que la société de personnes a exercé une activité par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires alors que l'État R soutient qu'il y a lieu d'appliquer le paragraphe 4 parce que la société de personnes n'a pas d'installation fixe d'affaires dans l'État P, la dispute porte sur la question de savoir si l'État P a imposé le revenu conformément aux dispositions de la Convention. La même question peut se poser si l'État P, pour l'application du paragraphe 2 de l'article 13, a interprété les mots « qui font partie de l'actif… » comme couvrant certains actifs qui ne seraient pas entrés dans le champ d'application de cette disposition selon l'interprétation donnée par l'État R. Ces conflits qui résultent de différences d'interprétation des faits ou des dispositions de la Convention doivent être distingués des conflits de qualification décrits dans le paragraphe ci-dessus qui résultent non pas de différences d'interprétation de dispositions de la Convention mais de différences entre les législations internes. Dans le premier cas, l'État de la résidence peut soutenir que l'État de la source n'a pas appliqué son impôt conformément aux dispositions de la Convention si cette application a été basée sur ce que l'État de la résidence considère comme une interprétation erronée des faits ou de la Convention. Les États devraient utiliser les dispositions de l'article 25 (procédure amiable), et en particulier de son paragraphe 3, pour résoudre les conflits de ce type lorsque les différences d'approche conduiraient à une double imposition.

R (15)

109. Par ailleurs, les mots « conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables » doivent aussi être interprétés par rapport à des cas possibles de double exemption dans lesquels sont impliqués des États de résidence qui adoptent la méthode d'exemption. Lorsque l'État de la source

considère que les dispositions de la Convention lui interdisent de soumettre à l'impôt un élément de revenu qu'il aurait normalement imposé, l'État de la résidence doit, pour l'application du paragraphe 1 de l'article 23 A, considérer que cet élément de revenu n'est pas imposable par l'État de la source conformément aux dispositions de la Convention même s'il aurait lui-même appliqué la Convention de manière différente afin d'imposer ce revenu s'il avait été l'État de la source. L'État de la résidence n'est donc pas tenu par le paragraphe 1 d'exempter l'élément de revenu, résultat qui est conforme à la fonction de base de l'article 23 qui est d'éliminer la double imposition.

110. Cette situation peut être illustrée par référence aux faits de l'exemple ci-dessus. Une activité est exercée par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires dans l'État P par une société de personnes établie dans cet État et un associé, résident dans l'État R, aliène ses intérêts dans cette société. On modifie, toutefois, les faits de l'exemple en supposant que l'État P traite la société de personnes comme une entité imposable tandis que l'État R la considère comme transparente du point de vue fiscal ; on suppose par ailleurs que l'État R applique la méthode d'exemption. L'État P, qui traite la société de personnes comme une société par actions, considère que l'aliénation de l'intérêt dans la société de personnes est assimilable à la cession des actions d'une société par actions qu'il ne peut pas imposer en vertu du paragraphe 4 de l'article 13. L'État R estime, pour sa part, que l'aliénation de l'intérêt dans la société de personnes aurait dû être imposée par l'État P car elle représente la cession par l'associé des actifs qui sous-tendent les activités de la société de personnes à laquelle les paragraphes 1 ou 2 de l'article 13 seraient applicables. Pour déterminer s'il a l'obligation d'exempter le revenu en vertu du paragraphe 1 de l'article 23 A, l'État R devrait cependant considérer que, eu égard à la manière dont s'appliquent les dispositions de la Convention par rapport au droit interne de l'État P, le revenu n'est pas imposable par l'État P conformément aux dispositions de la Convention. L'État R n'est donc pas obligé d'exempter le revenu.

111. Ces cas ne doivent pas être confondus avec ceux dans lesquels les dispositions d'une convention accordent à l'État de la source le droit d'imposer un élément de revenu mais ce dernier n'est pas imposable en vertu de la législation interne de cet État. Dans ce cas, l'État de la résidence doit néanmoins exempter cet élément de revenu en application des dispositions du paragraphe 1 de l'article 23 A (voir le paragraphe 34 des Commentaires sur l'article 23).

112. D'autres cas qu'il convient de distinguer sont ceux dans lesquels la double exemption découle de désaccords entre l'État de la résidence et l'État de la source quant à l'interprétation des dispositions de la Convention. Dans ces cas, l'État de la résidence n'admet pas que l'État de la source soit empêché, de par sa législation interne, d'imposer l'élément de revenu. L'État de la

résidence soutient donc que dans la mesure où son interprétation de la Convention est correcte, il doit accorder une exemption. À l'inverse, l'État de la source affirme que si son interprétation de la Convention est la bonne, il ne peut pas imposer le revenu et l'État de la résidence ne doit donc pas accorder une exemption. Un problème similaire peut se poser en cas de divergence dans l'interprétation des faits.

113. Le Comité a décidé que la meilleure manière de traiter ces cas de double exemption consisterait à ajouter à l'article 23 A une disposition prévoyant que l'État de la résidence n'a pas à accorder d'exemption dans ces cas. Une telle disposition traiterait les cas de double exemption résultant de différences d'interprétation des dispositions de la Convention ou des faits. Le Comité a donc décidé d'ajouter le paragraphe suivant à l'article 23 A du Modèle de Convention fiscale :

> « 4. Les dispositions de l'article 1 ne s'appliquent pas au revenu reçu ou à la fortune possédée par un résident d'un État contractant lorsque l'autre État contractant applique les dispositions de la Convention pour exempter d'impôt ce revenu ou cette fortune ou applique les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10 ou 11 à ce revenu. »

R (15)

114. Cette disposition ne s'appliquerait que dans la mesure où l'État de la source a appliqué les dispositions de la Convention pour exempter un élément de revenu ou de fortune ou a appliqué les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10 ou 11 à un élément de revenu. Elle ne s'appliquerait donc pas lorsque l'État de la source considère qu'il peut imposer un élément de revenu ou de fortune conformément aux dispositions de la Convention mais que cet élément n'est pas effectivement imposé en vertu des dispositions de la législation interne de cet État. De même, lorsque l'État de la résidence et l'État de la source divergent non seulement sur la qualification du revenu mais aussi sur son montant, le paragraphe 4 ne s'applique qu'à la part du revenu que l'État de la source exonère en application de la Convention ou auquel cet État applique le paragraphe 2 de l'article 10 ou 11.

115. Les observations qui précèdent concernent la position de l'État de résidence lorsque la rédaction des dispositions de la convention bilatérale concernant l'élimination de la double imposition est similaire à celle de l'article 23 du Modèle de Convention fiscale. Si, toutefois, la rédaction est différente de celle utilisée dans le Modèle de Convention, le résultat peut également être différent.

116. Une variante souvent observée dans les conventions bilatérales est celle consistant à commencer l'article sur l'élimination de la double imposition par les mots « la double imposition sera éliminée comme suit : [...] ». Lorsqu'une telle formule est utilisée, les conclusions présentées dans les paragraphes précédents sont renforcées puisque ces mots indiquent clairement que

l'article n'est destiné à s'appliquer qu'en cas de double imposition et que le meilleur moyen de remplir l'obligation imposée aux États contractants d'éviter la double imposition sera d'adopter l'approche définie dans la présente section.

117. Dans certaines conventions, l'article relatif à l'élimination de la double imposition inclut une référence expresse à la législation interne, exigeant, par exemple, que les crédits au titre des impôts perçus à l'étranger soient accordés sous réserve des dispositions de la législation interne concernant l'imputation sur l'impôt interne de l'impôt payable dans l'autre État mais sans affecter le principe général contenu dans l'article. Bien que l'effet de ces dispositions doive être déterminé sur la base de leur rédaction précise, une formulation de ce genre, qui prévoit que la référence au droit interne ne doit pas affecter le principe contenu dans l'article de la convention, permet généralement l'application des conclusions des paragraphes précédents. Toutefois, dans certaines conventions, la référence au droit interne ne comporte pas une telle limitation à l'égard des incompatibilités pouvant exister entre le droit interne et les règles de la convention au moment de la signature de cette dernière. Afin d'éviter toute confusion, les États contractants pourraient juger utile de préciser dans quelle mesure la législation interne prévaudra dans des situations, existant au moment de l'entrée en vigueur de la convention, où la disposition du droit interne peut être considérée comme incompatible avec le « principe général » de l'élimination de la double imposition.

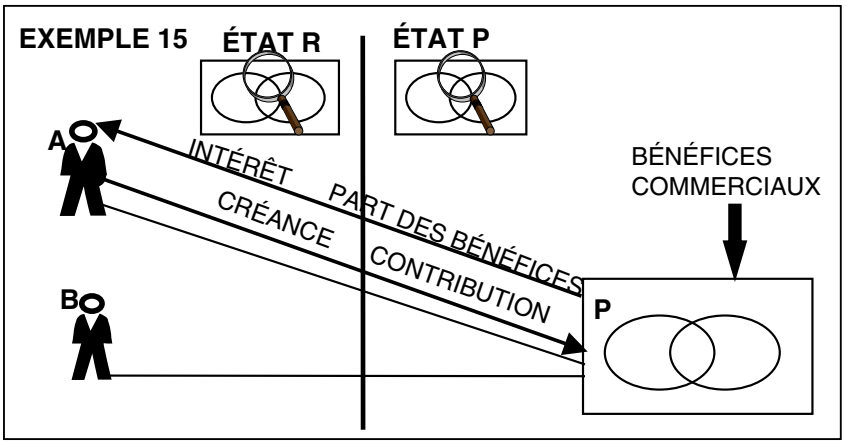
c) Cas de conflits de qualification impliquant des sociétés de personnes

118. On examinera, dans les paragraphes suivants, comment sont appliqués les principes généraux développés dans la sous-section précédente dans certains cas de conflits de qualification impliquant des sociétés de personnes.

119. En commençant par l'exemple 13 (dont les faits sont présentés dans la sous-section *a*)), il faut conclure que l'absence partielle d'imposition mentionnée au paragraphe 99 ci-dessus sera évitée dès lors que l'État R ne sera pas obligé d'exempter ce que l'État P considère comme un intérêt : on peut dire, en effet, que l'État P peut, en vertu de sa législation interne, imposer cette part du revenu de la société de personnes en vertu du paragraphe 2 de l'article 11. L'État R appliquera dans ce cas la méthode d'imputation, soit au titre de l'article 23 A, paragraphe 2 (méthode d'exemption) soit au titre du paragraphe 1 de l'article 23 B (méthode d'imputation).

Exemple 15 : *Les faits sont les mêmes que dans l'exemple 13 mais le traitement du prêt dans les États P et R est inversé. L'associé A consent un prêt à la société de personnes P, qui a été constituée dans l'État P où elle exerce une activité par l'intermédiaire d'un établissement stable. P verse un intérêt à A. L'État R admet les prêts entre les associés et la société de personnes tandis que l'État P ne les admet pas.*

Les deux États considèrent les sociétés de personnes comme transparentes et appliquent l'article 7 au revenu de P, mais l'État R considère que l'article 11 doit s'appliquer aux paiements d'intérêts effectués à l'associé A.



120. Cet exemple est le reflet du conflit de qualification présenté dans l'exemple 13. L'État P, en tant qu'État de la source du revenu, décide que le paiement constitue une distribution de la part de l'associé A dans les bénéfices d'exploitation de la société de personnes et que l'article 7 de la Convention s'applique et lui permet d'imposer cette part sans restriction. L'État R, en revanche, considère que le paiement effectué par P à A constitue un paiement d'intérêt soumis aux règles de l'article 11.

R (15)

121. Ici encore, la position de l'État P est conforme aux dispositions de la Convention. En vertu du paragraphe 2 de l'article 3, l'État P a interprété les mots « créances de toute nature », qui figurent au paragraphe 3 de l'article 11, conformément à sa législation intérieure et a conclu que la contribution financière de l'associé A n'avait pas la qualité d'une créance pour déterminer si le paiement constituait un intérêt.

122. Du fait que les articles 23 A et 23 B prévoient tous deux l'application de la méthode d'imputation aux intérêts, on peut soutenir que les conséquences de cette position pour l'État R seront les mêmes, que cet État élimine la double imposition principalement par la méthode de l'exemption ou par celle de l'imputation. En vertu de la législation intérieure de l'État R, il existe une créance et l'associé A perçoit un intérêt dans l'État P. Si l'État R maintient cette position pour évaluer son obligation d'éliminer la double imposition en vertu des articles 23 A et 23 B, il peut être amené à considérer que le paiement effectué à l'associé A est un intérêt qu'il peut imposer sous réserve d'accorder un crédit au titre de tout impôt perçu par l'État P conformément au paragraphe 2 de l'article 11. Si la convention ne permet pas l'imposition à la source des intérêts, cette approche se traduira par une double imposition. Si la

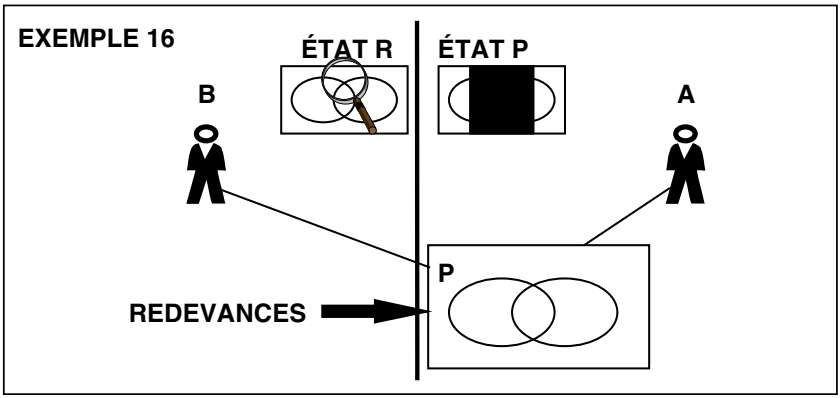
convention reprend l'article 11 du Modèle de Convention fiscale, l'application, dans le cadre de cette approche, du paragraphe 2 de l'article 23 A ou du paragraphe 1 de l'article 23 B conduira probablement à une certaine double imposition dans la mesure où l'État R ne peut accorder un crédit qu'au titre de la partie de l'impôt de l'État P qu'il considère comme ayant été appliquée conformément à l'article 11, c'est-à-dire 10% du paiement effectué.

123. Ce résultat sera toutefois évité sur la base des principes développés dans la sous-section *b*), du fait que l'État R sera obligé soit d'exempter ce qu'il considère comme constituant un intérêt (s'il applique la méthode d'exemption) soit d'accorder un crédit égal au montant total de l'impôt perçu par l'État P sur cet élément de revenu (s'il applique la méthode d'imputation). En effet, l'impôt perçu par l'État P l'a été conformément aux dispositions de l'article 7 de la Convention, en prenant en compte la définition du revenu découlant de la législation interne de l'État P.

III.2 Problèmes résultant de conflits d'imputation du revenu

124. Comme on l'a vu dans la section II, les conflits d'imputation du revenu peuvent résulter du fait que les États contractants classent la même entité de manière différente, l'un la considérant comme une société de personnes et l'autre non, ou qu'un des États considère les sociétés de personnes comme des entités imposables tandis que l'autre les considère comme transparentes sur le plan fiscal. Ces conflits dans lesquels le revenu est imposé par les deux États entre les mains de contribuables différents créent des problèmes particuliers pour l'État de la résidence. Ces problèmes sont examinés dans les exemples suivants.

Exemple 16 : *P est une société de personnes établie dans l'État P. L'associé B est un résident de l'État R tandis que l'associé A est un résident de l'État P. L'État P traite la société de personnes comme une entité imposable tandis que l'État R la considère comme transparente. P perçoit dans l'État R des redevances qui ne sont pas imputables à un établissement stable. P dispose d'un bureau dans l'État P et peut donc être considéré comme y disposant d'un établissement stable.*



125. Dans cet exemple, P a la qualité de résident de l'État P en tant que personne « assujettie à l'impôt » dans cet État en vertu de la législation de ce dernier. Il est évident, en vertu de l'article 12 de la convention R-P que l'État R ne peut pas imposer la société de personnes sur les redevances. L'État R souhaiterait, toutefois, imposer l'associé B, un résident, sur sa part du revenu de la société de personnes.

R (15)

126. Certains délégués ont considéré que la convention R-P empêchait l'État R d'appliquer un impôt dans cette situation. Sur la base du paragraphe 1 de l'article 12 qui prévoit que les redevances provenant de l'État R et payées à un résident de l'État P ne sont imposables que dans ce dernier État si ce résident en est le bénéficiaire effectif, ils ont soutenu que parce que la société de personnes a la qualité de résident de l'État P et est le bénéficiaire effectif des redevances, les conditions du paragraphe sont remplies et les redevances ne peuvent être imposées que dans l'État P. Les délégués qui ont adopté cette interprétation ont donc conclu que sauf si le cas tombait dans le champ d'application de règles SEC (sociétés étrangères contrôlées) ou si la convention incluait une disposition spéciale autorisant l'État R à imposer ses résidents dans des circonstances semblables (par exemple une disposition spécifique applicable aux sociétés de personnes ou une clause dite « de sauvegarde » telle que celle que l'on trouve dans les conventions conclues par les États-Unis), la convention empêcherait l'État R d'imposer l'associé B sur sa part des redevances.

127. La majorité a toutefois rejeté cette position. L'État R, lorsqu'il impose l'associé B, impose son propre résident sur un revenu perçu sur son territoire. L'article 12 de la Convention n'affecte pas l'imposition qui est basée sur la résidence mais seulement celle qui est basée sur la source. Lorsqu'il applique la Convention, l'État R peut considérer, en fait, sur la base des principes énoncés dans les exemples précédents, que du point de vue de l'imposition

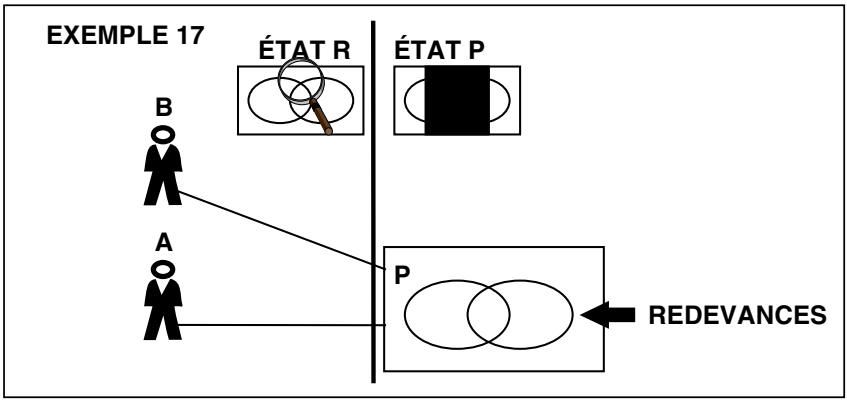
dans cet État, l'associé B a reçu le paiement de sa part des redevances si bien que la limitation résultant de l'article 12 n'est pas applicable du fait que cet article ne s'applique que lorsque les redevances provenant d'un État ont été payées à un résident de l'autre État.

128. Le Comité a par conséquent décidé de modifier les Commentaires sur l'article 1 en y ajoutant le paragraphe suivant :

> « Lorsqu'une société de personnes est considérée comme un résident d'un État contractant, les dispositions de la Convention qui limitent le droit de l'autre État contractant d'imposer la société de personnes sur son revenu ne sont pas applicables lorsqu'il s'agit de limiter le droit de cet autre État d'imposer les associés de la société de personnes qui sont ses propres résidents sur leur part du revenu de cette dernière. Certains États souhaiteront peut-être inclure dans leurs conventions une disposition confirmant expressément le droit des États contractants de soumettre à l'impôt les associés résidents sur leur part du revenu d'une société de personnes qui est considérée comme un résident de l'autre État. »

129. Puisque le droit d'imposer l'associé B sur sa part du revenu de la société de personnes découle pour l'État R du fait que l'associé est résident de cet État, l'État R doit aussi lui accorder le bénéfice des dispositions de l'article 23. Le fait que la société de personnes dispose d'un établissement stable dans l'État P est sans effet à cet égard puisque, comme on l'a vu dans la sous-section *b*), l'impôt perçu par l'État P l'est conformément aux dispositions de la Convention dès lors que l'État P est autorisé à imposer la société de personnes P en tant que résidente. L'application de l'article 23 par l'État R peut toutefois soulever certaines difficultés du fait que l'État P va prélever son impôt sur la société de personnes et non pas sur les associés et du fait que l'impôt peut être perçu à la fois lorsque le revenu est réalisé et lorsqu'il est distribué (c'est-à-dire par l'intermédiaire d'une retenue à la source sur la distribution que l'État P peut considérer comme un dividende). Ces difficultés sont examinées ci-après dans l'exemple 18.

Exemple 17 : *P est une société de personnes établie dans l'État P. A et B sont les associés de la société et résident dans l'État R. L'État P traite P comme une entité imposable tandis que l'État R la traite comme transparente. P perçoit dans l'État P des revenus de redevances qui ne sont pas imputables à un établissement stable situé dans cet État.*



130. Cet exemple concerne une situation de fait similaire à celle décrite dans l'exemple précédent mais du point de vue de l'État de la résidence de la société de personnes, c'est-à-dire l'État P. Dans cet exemple, l'État P soumettrait à l'impôt les redevances entre les mains de la société de personnes en vertu de sa législation interne. De son point de vue, P est un contribuable résident qui est, en tant que tel, assujetti à l'impôt sur ses revenus provenant de l'État P. L'article 12 de la Convention ne serait donc pas applicable du fait que les redevances proviennent de l'État P et sont versées à un résident de cet État. Toutefois, du fait que l'État R impute le revenu aux associés A et B, ces derniers sont également assujettis à l'impôt sur les redevances dans l'État R en tant que résidents. Il y aurait donc dans cette situation double imposition du même élément de revenu en raison de règles d'imputation différentes.

R (15)

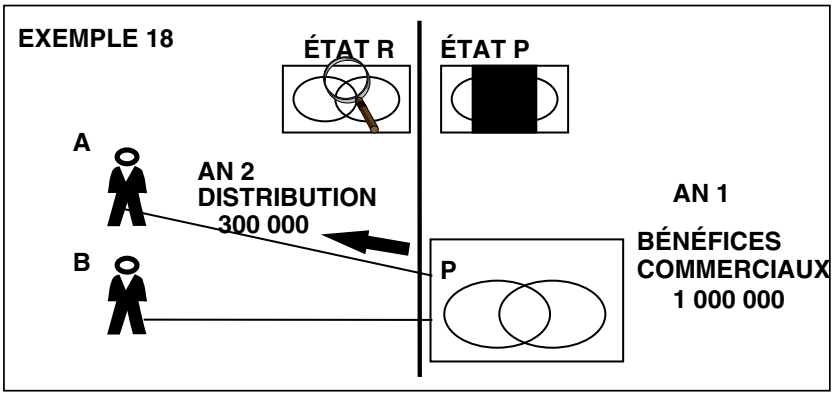
131. La majorité a été d'avis que, nonobstant les principes généraux examinés dans la section II.5 qui exigeraient que l'État de la source prenne en considération le régime appliqué au revenu dans l'État de résidence des associés, l'État P ne verrait pas, dans cette situation, ses droits d'imposer limités par la convention P-R. La situation constitue, selon eux, une affaire purement interne du point de vue de l'État P, lequel soumet simplement à imposition le revenu de source interne d'un contribuable résident, droit qu'aucune clause de la convention ne peut limiter. Le fait qu'il en résulte une double imposition du fait de différences d'imputation du revenu entre les États R et P n'est pas une raison pour limiter le droit de ce dernier d'imposer ses résidents.

132. Certains délégués continueraient, toutefois, à appliquer le principe selon lequel l'État P, dans l'application de la Convention, devrait prendre en compte le fait que l'État R, en vertu de ses règles d'imputation du revenu, impose ce revenu entre les mains des associés A et B. Leur position serait que l'État P est

obligé d'éliminer la double imposition potentielle en appliquant l'article 12 afin d'exempter le revenu entre les mains des associés, laissant ainsi le droit exclusif d'imposer à l'État R.

133. Si P continue à imposer le revenu entre les mains de P, l'application possible de l'article 23 est examinée dans la section III.1.

Exemple 18 : *Au cours de l'année 1, P, qui est établi dans l'État P et y dispose d'un établissement stable, réalise un bénéfice de 1 million. Au cours de l'année 2, P distribue à A, un résident de l'État R, sa part du bénéfice réalisé dans l'année 1 (300 000). En vertu de la législation interne de l'État P, P est une société et les bénéfices seront imposés au cours de l'année 1 au taux de 40 % (400 000). Au cours de l'année 2, une retenue à la source supplémentaire (de 30 000) sur le bénéfice distribué à A (considéré comme un dividende) serait perçue. En vertu de la législation interne de l'État R, P est transparente sur le plan fiscal et l'État R imposerait A au cours de l'année 1 sur sa part des bénéfices de P (500 000). L'État R considérerait la distribution de l'année 2 comme sans effet sur le plan fiscal.*



134. Dans cet exemple, le conflit d'imputation du revenu qui résulte de la différence de traitement de la société de personnes par les États R et P soulève les diverses difficultés suivantes au regard de l'élimination de la double imposition par l'État R :

— le fait que l'État P impose deux événements différents (la réalisation des bénéfices et leur distribution) tandis que l'État R n'impose qu'un seul événement (la réalisation des bénéfices) ;
— le décalage dans le temps qui résulte du fait que l'État P impose le bénéfice distribué au cours de l'année 2 tandis que l'État R perçoit son impôt au cours de l'année 1 ;
— le fait que l'impôt de l'État P perçu au moment où les bénéfices sont réalisés est payé par la société de personnes tandis que l'impôt de l'État R est perçu sur les associés.

135. La première difficulté concerne la question de savoir si l'État R devrait accorder un crédit au titre de l'impôt perçu par l'État P lors de la distribution. Cette question concerne aussi bien les États qui appliquent la méthode d'exemption que ceux qui appliquent la méthode d'imputation. Si l'État R applique la méthode d'exemption, il doit s'abstenir d'imposer les bénéfices d'exploitation réalisés par la société de personnes dans l'État P au cours de l'année 1 (il a, évidemment, le droit de tenir compte du revenu exclu pour déterminer le taux de l'impôt applicable au solde du revenu de A en application du paragraphe 3 de l'article 23 A). S'il applique la méthode d'imputation, il doit accorder un crédit au titre de l'impôt perçu par l'État P sur ces bénéfices au cours de l'année 1. Dans les deux cas, toutefois, la Convention exige théoriquement qu'il accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur le bénéfice distribué, un crédit au titre de l'impôt perçu par l'État P sur cette distribution (paragraphe 2 de l'article 23 A et paragraphe 1 de l'article 23 B).

136. Toutefois, du fait que l'État R n'impose pas le bénéfice distribué, il n'existe aucun impôt perçu par cet État sur lequel imputer l'impôt prélevé par l'État P sur cette distribution. Bien que la Convention permette à l'État R d'imposer le bénéfice distribué au cours de l'année 2, une telle imposition serait incompatible avec le régime appliqué par cet État aux sociétés de personnes et n'est donc pas admise par sa législation interne. En vertu de cette dernière, le revenu ne peut être imposé (sous réserve d'un allégement éventuel de la double imposition) qu'au cours de l'année où il est réalisé, c'est-à-dire l'année 1. La manière dont sont exercés les droits d'imposer conférés par une convention est, évidemment, une question relevant du droit interne.

R (15)

137. Il convient de distinguer clairement la réalisation des bénéfices et leur distribution. L'État R, s'il applique la méthode d'exemption, doit exonérer d'impôt la réalisation des bénéfices au cours de l'année 1 et il n'est donc pas habilité, en vertu de la Convention, à imposer les bénéfices au moment de leur réalisation sur la base que ceux-ci pourraient être imposés en application de l'article 10 lors de leur distribution. De même, on ne peut attendre de l'État R (s'il applique la méthode d'imputation) qu'il accorde un crédit sur l'impôt qu'il perçoit lors de la réalisation du bénéfice au titre de l'impôt perçu par l'État P lors de sa distribution.

138. Une fois admis le fait que l'État R n'a pas imposé le bénéfice lors de sa distribution, la seconde difficulté, c'est-à-dire le décalage temporel, devient sans objet. Bien que les décalages temporels créent souvent, à l'égard des crédits d'impôt étrangers, des difficultés qui conduisent les États à adopter des règles autorisant le report en arrière ou en avant des crédits inutilisés, la question ne se pose pas dans cet exemple puisqu'il n'y a pas de double imposition au niveau de la distribution.

139. La troisième difficulté ne concerne que les États qui appliquent la méthode d'imputation : elle résulte du fait que les deux États soumettent le même revenu à l'impôt mais sur différents contribuables. La question est donc de savoir si l'État R qui impose l'associé A sur sa part des bénéfices de la société de personnes est obligé, en vertu de la Convention, d'accorder un crédit au titre de l'impôt à la source perçu par l'État P sur la société de personnes P qui est considérée par cet État comme une entité distincte. La réponse à cette question doit être affirmative. Dans la mesure où l'État R attribue le revenu de la société de personnes aux associés en vue d'imposer ces derniers, il doit être cohérent et attribuer aux associés l'impôt payé par la société de personnes afin d'éliminer la double imposition résultant de l'imposition des associés. En d'autres termes, si l'on ne tient pas compte du statut de société conféré à la société de personnes par l'État P pour l'imposition de la part des bénéfices, il est nécessaire de l'ignorer aussi lorsqu'il s'agit d'ouvrir droit au crédit d'impôt au titre de l'impôt étranger.

Notes et références

1. Dès lors qu'elles constituent des « personnes », les sociétés de personnes doivent avoir le droit, en vertu du paragraphe 1 de l'article 25, de faire appel à la procédure amiable. Toutefois, si une société de personnes n'a pas la qualité de « résident d'un État contractant » (voir ci-dessous) le paragraphe 1 de l'article 25 n'indique pas à quelles autorités compétentes elle doit soumettre son cas. Le Comité estime que cet obstacle de procédure ne doit pas empêcher la société de personnes de présenter sa requête aux autorités compétentes de l'État de la résidence de ses associés dès lors que le même résultat peut être obtenu, quoique de manière plus compliquée, si chacun des associés présente la requête lui-même.
2. Voir l'opinion divergente de la France en annexe II.
3. Voir l'opinion divergente de l'Allemagne en annexe II.
4. Voir l'opinion divergente de l'Allemagne en annexe II.

ANNEXE I

PROPOSITIONS DE MODIFICATIONS DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE DE L'OCDE

Les propositions de modifications du Modèle de Convention fiscale qui suivent sont celles qui résultent du rapport (les modifications au texte existant sont indiquées en caractères ***italiques gras*** et en caractères ~~biffés~~) :

Articles du Modèle

1. Ajouter le paragraphe 4 suivant à l'article 23 A du Modèle de Convention :

> ***4. Les dispositions de l'article 1 ne s'appliquent pas au revenu reçu ou à la fortune possédée par un résident d'un État contractant lorsque l'autre État contractant applique les dispositions de la Convention pour exempter d'impôt ce revenu ou cette fortune ou applique les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10 ou 11 à ce revenu.***

Commentaires

R (15)

2. Supprimer les paragraphes 2 à 6 des Commentaires sur l'article 1 et les remplacer par les suivants :

> ***2. Les droits internes diffèrent en matière de traitement appliqué aux sociétés de personnes. Ces différences créent diverses difficultés dans l'application des conventions fiscales aux sociétés de personnes. Ces difficultés sont analysées dans le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé « L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes » dont les conclusions ont été incorporées dans les Commentaires sur cet article et sur d'autres dispositions du Modèle de Convention fiscale.***
>
> ***3. [ANCIEN PARA. 2 EN PARTIE] Comme indiqué dans ce rapport, une source principale de difficultés tient au*** fait que certains pays traitent les sociétés de personnes comme des entités imposables (quelquefois même comme des sociétés) alors que d'autres pays ***adoptent ce que l'on peut appeler l'approche de la transparence fiscale en vertu de laquelle il n'est pas tenu compte de l'existence de la société de personnes du point de vue fiscal et*** les différents associés ***sont imposés*** individuellement sur leur part du revenu de la société de personnes.
>
> ***4. Une première difficulté concerne la mesure dans laquelle les sociétés de personnes sont, en tant que telles, éligibles aux avantages résultant de la Convention. En vertu de l'article 1, seules les personnes qui sont résidentes des États contractants sont éligibles aux avantages de la convention conclue par ces États. Bien que le paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 3***

explique pourquoi la société de personnes constitue une personne, elle n'a pas nécessairement la qualité de résident d'un État contractant au sens de l'article 4.

5. ***[ANCIEN PARA. 3 EN PARTIE]*** Lorsqu'une société de personnes est traitée comme une société ou imposée de la même manière, ~~on peut raisonnablement soutenir que~~ cette société est un résident de l'État contractant qui impose la société de personnes selon les principes mentionnés au paragraphe 1 de l'article 4 ~~, qu'elle entre donc dans le champ d'application de la Convention et peut en bénéficier~~ ***et elle peut donc bénéficier de la Convention. Toutefois, lorsque la société de personnes est considérée comme transparente sur le plan fiscal, elle n'est pas « assujettie à l'impôt » dans cet État au sens du paragraphe 1 de l'article 4 et ne peut donc pas être un résident de cet État pour l'application de la Convention. Dans ce cas, l'application de la Convention serait refusée à la société de personnes elle-même sauf si une règle spéciale couvrant les sociétés de personnes était incluse dans la Convention. Lorsque l'application de la Convention est ainsi refusée, les associés sont éligibles, à concurrence de leur part du revenu de cette dernière, aux avantages des dispositions des conventions conclues par les États dont ils sont résidents dans la mesure où leur part du revenu de la société de personnes leur est attribuée pour fins d'imposition dans leur État de résidence (voir le paragraphe 8.2 des Commentaires sur l'article 4).***

R (15)

6. La relation entre l'éligibilité de la société de personnes aux avantages des dispositions de la Convention et celle des associés soulève d'autres questions.

6.1 Une de ces questions est celle de l'effet que peut avoir sur l'imposition des associés l'application des dispositions de la Convention à une société de personnes. Lorsqu'une société de personnes est considérée comme un résident d'un État contractant, les dispositions de la Convention qui limitent le droit de l'autre État contractant d'imposer la société de personnes sur son revenu ne sont pas applicables lorsqu'il s'agit de limiter le droit de cet autre État d'imposer les associés de la société de personnes qui sont ses propres résidents sur leur part du revenu de cette dernière. Certains États souhaiteront peut-être inclure dans leurs conventions une disposition confirmant expressément le droit des États contractants de soumettre à l'impôt les associés résidents sur leur part du revenu d'une société de personnes qui est considérée comme un résident de l'autre État.

6.2 Une autre question est celle de l'effet des dispositions de la Convention sur le droit d'un État contractant de soumettre à l'impôt le revenu perçu sur son territoire lorsque l'éligibilité aux avantages des dispositions d'une ou plusieurs conventions est différente pour les associés

et pour la société de personnes. Lorsque, par exemple, l'État de la source considère une société de personnes nationale comme transparente sur le plan fiscal et impose par conséquent les associés sur leur part du revenu de la société de personnes, un associé qui est un résident d'un État qui soumet les sociétés de personnes à l'impôt en tant que sociétés par actions ne pourrait pas demander à bénéficier des dispositions de la Convention entre les deux États au titre de la part du revenu de la société de personnes que l'État de la source impose entre les mains de cette dernière puisque ce revenu, quoiqu'imputé à la personne qui réclame les avantages de la Convention par le droit interne de l'État de la source, ne l'est pas pour la détermination de l'assujettissement à l'impôt sur cet élément de revenu dans l'État de résidence de cette personne.

6.3 Les résultats décrits dans le paragraphe précédent devraient avoir cours même si, en vertu du droit interne de l'État de la source, la société de personnes n'était pas considérée comme transparente sur le plan fiscal mais comme une entité autonome imposable à laquelle le revenu serait imputé, à condition qu'elle ne soit pas effectivement considérée comme un résident de l'État de la source. Cette conclusion est basée sur le principe en vertu duquel l'État de la source doit prendre en compte, en tant que faisant partie du contexte factuel dans lequel la Convention doit être appliquée, la manière dont un élément de revenu perçu sur son territoire est traité dans l'État dont la personne qui réclame les avantages des dispositions de la Convention est un résident. Les États qui ne pourraient pas accepter cette interprétation de l'article auraient la possibilité d'obtenir le même résultat par une disposition spéciale qui permettrait d'éviter le risque de double imposition lorsque l'imputation du revenu est différente dans les deux États.

R (15)

6.4 Lorsque, comme indiqué au paragraphe 6.2, le revenu a « transité » par une société de personnes transparente vers des associés qui sont assujettis à l'impôt sur ce revenu dans leur État de résidence, il est approprié de considérer que le revenu a été « payé » aux associés du fait que c'est à eux et non à la société de personnes qu'il est imputé pour la détermination de l'impôt dans leur État de résidence. Les associés satisfont donc, dans ces circonstances, la condition imposée dans plusieurs articles selon laquelle le revenu en cause doit « être payé à un résident de l'autre État contractant ». De même, la condition imposée par certains autres articles selon laquelle le revenu doit être « tiré par un résident de l'autre État contractant » est satisfaite dans les circonstances décrites ci-dessus. Cette interprétation évite que soit refusé le bénéfice des conventions fiscales au revenu d'une société de personnes au motif que ni cette dernière, du fait qu'elle n'est pas un résident, ni les associés, du fait que le revenu ne leur est pas directement payé ou qu'il n'est pas tiré par eux, ne peuvent demander

à bénéficier de la Convention au titre de ce revenu. En vertu du principe énoncé au paragraphe 6.3, ces conditions selon lesquelles le revenu doit être payé à un résident ou tiré par lui devraient être considérées comme satisfaites même si la société de personnes n'était pas considérée comme transparente en application du droit interne de l'État de la source, à condition qu'elle ne soit pas effectivement considérée comme un résident de ce dernier.

6.5 Les cas concernant des sociétés de personnes dans lesquels sont impliqués trois États soulèvent de difficiles problèmes du point de vue de la détermination de l'éligibilité aux avantages des conventions. Un grand nombre de ces problèmes peuvent toutefois être résolus par l'application des principes décrits dans les paragraphes 6.2 à 6.4. Lorsqu'un associé est résident d'un État, que la société de personnes est établie dans un autre État et que la part du revenu de la société de personnes revenant à l'associé provient d'un troisième État, l'associé peut demander à bénéficier des dispositions de la convention entre son État de résidence et l'État de la source du revenu dans la mesure où le revenu de la société de personnes lui est attribué pour fins d'imposition dans son État de résidence. Si, par ailleurs, la société de personnes est assujettie à l'impôt en tant que résidente de l'État où elle est établie, elle peut elle-même réclamer les avantages résultant des dispositions de la convention entre l'État dans lequel elle est établie et l'État de la source. Dans un tel cas de « double éligibilité », l'État de la source ne peut pas appliquer un impôt qui est incompatible avec les termes de l'une ou l'autre des conventions applicables : par conséquent lorsque les deux conventions prévoient des taux d'imposition différents, c'est le plus faible qui sera appliqué. Les États contractants peuvent toutefois souhaiter prévoir des clauses spéciales régissant l'éligibilité aux avantages des conventions dans des situations de ce type afin que la société de personnes puisse demander à bénéficier de la convention mais que les associés ne puissent pas présenter des demandes concurrentes. Ces dispositions pourraient assurer une gestion adéquate et simplifiée de l'octroi des avantages résultant des dispositions des conventions. Le bénéfice des dispositions de la convention entre l'État dans lequel est établie la société de personnes et l'État de la source ne pourra pas être réclamé si la société de personnes est considérée comme transparente sur le plan fiscal par l'État dans lequel elle est établie. De même, la convention entre l'État de la résidence et l'État de la source ne sera pas applicable si le revenu de la société de personnes n'est pas imputé aux associés en vertu du droit interne de l'État de la résidence. Si la société de personnes est considérée comme transparente sur le plan fiscal par l'État dans lequel elle est établie et si son revenu n'est pas imputé à l'associé en vertu du droit interne de l'État de

résidence de ce dernier, l'État de la source peut soumettre à l'impôt sans restriction le revenu de la société de personnes attribuable à l'associé.

6.6 D'autres difficultés d'application des conventions fiscales peuvent résulter de différences entre les États en matière d'application de l'approche de la transparence fiscale. Lorsqu'un État considère qu'une société de personnes n'a pas la qualité de résident d'un État contractant parce qu'elle n'est pas imposable et que les associés sont assujettis à l'impôt sur leur part du revenu de la société de personnes dans leur État de résidence, on attend de cet État qu'il applique les dispositions de la Convention comme si les associés avaient perçu eux-mêmes directement le revenu si bien que la classification du revenu pour l'application des règles des articles 6 à 21 régissant le droit d'imposition ne sera pas modifiée par le fait que le revenu transite par la société de personnes. Certaines difficultés peuvent toutefois affecter l'application des dispositions relatives aux activités du contribuable, à sa nature, ou à ses relations avec une autre partie à la transaction. Certaines de ces difficultés sont examinées dans le paragraphe 19.1 des Commentaires sur l'article 5 et dans les paragraphes 6.1 et 6.2 des Commentaires sur l'article 15.

R (15)

6.7 Enfin, un certain nombre d'autres difficultés surviennent lorsque les États contractants, en fonction de leur droit interne ou de leur interprétation des dispositions de la Convention ou des faits de l'espèce, appliquent différentes dispositions de la Convention au revenu perçu par une société de personnes ou par ses associés. Ces difficultés se rattachent à la question plus générale des conflits de qualification qui est traitée dans les paragraphes 32.1 ff et 56.1 ff des Commentaires sur l'article 23.

3. Supprimer la dernière phrase du paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 3 et le remplacer par la phrase suivante :

Les sociétés de personnes sont aussi considérées comme des « personnes » soit parce qu'elles entrent dans la définition de « société » soit, à défaut, parce qu'elles constituent d'autres groupements de personnes.

4. Ajouter le paragraphe 10.1 suivant aux Commentaires sur l'article 3 :

10.1 Le fait que les sociétés de personnes font l'objet d'une mention distincte à l'alinéa 1 f) n'est pas incompatible avec la qualité de personne qui leur est conférée par l'alinéa 1 a). En vertu du droit interne de certains États, une entité peut constituer une « personne » tout en n'étant pas considérée comme une « personne morale » du point de vue fiscal. Il est nécessaire de le préciser pour éviter toute confusion.

5. Ajouter le paragraphe 8.2 suivant aux Commentaires sur l'article 4 :

8.2 Lorsqu'un État ne tient pas compte de l'existence d'une société de personnes pour fins fiscales et lui applique le régime de la transparence

fiscale, imposant plutôt les associés sur leur part du revenu de la société de personnes, cette dernière n'est pas assujettie à l'impôt et ne peut donc pas être considérée comme un résident de cet État. Dans un tel cas où le revenu de la société de personnes « transite » vers les associés en vertu de la législation interne de cet État, les associés sont les personnes qui sont assujetties à l'impôt sur ce revenu et qui peuvent donc demander à bénéficier des conventions conclues par les États dont elles sont résidentes. Cette dernière situation prévaudra même si, en vertu de la législation interne de l'État de la source, le revenu est attribué à une société de personnes qui est traitée comme une entité indépendante imposable. Les États qui ne seraient pas en mesure de se rallier à cette interprétation de l'article pourraient obtenir le même résultat au moyen d'une disposition spéciale qui éviterait la double imposition résultant d'une imputation différente du revenu de la société de personnes par les deux États.

6. Ajouter le paragraphe 19.1 suivant aux Commentaires sur l'article 5 :

19.1 Dans le cas de sociétés de personnes transparentes sur le plan fiscal, le critère des douze mois est appliqué au niveau de la société de personnes pour ce qui concerne ses activités propres. Si la période passée sur le site par les associés et par les employés de la société de personnes est supérieure à douze mois, l'entreprise de la société de personnes sera donc considérée comme disposant d'un établissement stable. Chacun des associés sera donc considéré comme disposant d'un établissement stable pour l'imposition de sa part des bénéfices réalisés par la société de personnes, quelle que soit la durée de la période qu'il aura lui-même passée sur le site.

R (15)

7. Renuméroter le paragraphe 7 des Commentaires sur l'article 15 paragraphe 6 et ajouter les paragraphes 6.1 et 6.2 suivants:

6.1 L'application de la deuxième condition soulève certaines difficultés dans le cas de sociétés de personnes transparentes sur le plan fiscal du fait qu'elles n'ont pas la qualité de résident d'un État contractant en vertu de l'article 4 (cf. le paragraphe 8.2 des Commentaires sur l'article 4). Bien qu'une telle société de personnes puisse certainement avoir la qualité d'« employeur » (en particulier selon les définitions données à ce terme par le droit interne de certains États, par exemple si un employeur est défini comme une personne assujettie à une taxe sur les salaires) l'application de la condition au niveau de la société de personnes sans tenir compte de la situation des associés serait totalement dépourvue de sens.

6.2 L'objet et la finalité des alinéas 2 b) et 2 c) sont d'éviter l'imposition à la source des périodes de travail de courte durée dans la mesure où la rémunération n'est pas admise comme une dépense déductible dans l'État de la source du fait que l'employeur, n'étant pas résident de cet État et n'y disposant pas d'un établissement stable, n'est pas soumis à l'impôt dans cet

État. Ces alinéas peuvent aussi être justifiés par le fait qu'imposer des obligations de déduction à la source au titre de périodes de travail à court terme dans un État donné peut être considéré comme entraînant une charge administrative excessive lorsque l'employeur n'est pas résident de cet État et n'y dispose pas d'un établissement stable. Afin d'arriver à une interprétation correcte et conforme au contexte et à l'objet de l'alinéa 2 b), il conviendrait de considérer que cet alinéa se réfère, dans le cas des sociétés de personnes traitées comme des entités transparentes, aux associés de la société. Les concepts d'« employeur » et de « résident » figurant à l'alinéa 2 b) seraient donc appliqués au niveau des associés et non pas à celui de la société de personnes. Cette approche est en conformité avec celle selon laquelle d'autres dispositions des conventions fiscales doivent être appliquées au niveau des associés et non de la société de personnes. Cette interprétation pourrait être à l'origine de difficultés lorsque les associés résident dans des États différents mais ces difficultés pourraient toutefois être réglées par la procédure amiable en déterminant, par exemple, l'État dans lequel résident les associés qui détiennent la majorité des parts de la société de personnes (c'est-à-dire l'État dans lequel sera réclamée la part la plus importante de la déduction).

R (15)

8. Ajouter le titre et les paragraphes suivants immédiatement après le paragraphe 32 des Commentaires sur l'article 23 :

E. Conflits de qualification[1].

32.1 En vertu des articles 23 A et 23 B, un allégement d'impôt doit être accordé par la méthode d'exemption ou par la méthode d'imputation, selon le cas, lorsqu'un élément de revenu ou de fortune est imposable dans l'État de la source conformément aux dispositions de la Convention. L'État de la résidence a donc l'obligation d'appliquer la méthode d'exemption ou la méthode d'imputation à un élément de revenu ou de fortune dont la Convention autorise l'imposition par l'État de la source.

32.2 L'interprétation des mots « conformément aux dispositions de la présente Convention est imposable » qui sont utilisés dans les deux articles présente une importance particulière pour le traitement des cas dans lesquels l'État de la résidence et l'État de la source classent de manière différente le même élément de revenu ou de fortune pour l'application des dispositions de la Convention.

32.3 Différentes situations doivent être prises en considération à cet égard. Lorsque, en raison de différences entre les droits internes de l'État de la source et de l'État de la résidence, le premier applique à un élément particulier de revenu ou de fortune, des dispositions de la Convention différentes de celles qu'auraient appliquées l'État de la résidence au même élément, le revenu n'en

1 Voir l'opinion divergente de la Suisse en annexe II.

reste pas moins imposé conformément aux dispositions de la Convention telles que les interprète et les applique l'État de la source. Dans un cas de ce genre, les deux articles requièrent donc que l'État de la résidence accorde un allégement de la double imposition en dépit du conflit de qualification résultant de ces différences entre les droits internes.

32.4 Ce point peut être illustré par l'exemple suivant : une société de personnes établie dans l'État E exerce une activité économique dans cet État par l'intermédiaire d'un établissement stable. Un associé, résident de l'État R, cède ses intérêts dans cette société de personnes. L'État E traite la société de personnes comme transparente sur le plan fiscal tandis que l'État R la considère comme une entité imposable. L'État E considère donc que la cession de la participation dans la société de personnes constitue, pour l'application de sa convention avec l'État R, l'aliénation par l'associé des actifs qui sous-tendent les activités de la société de personnes, aliénation qui peut être imposée par cet État en application des paragraphes 1 ou 2 de l'article 13. L'État R, qui traite la société de personnes comme une entité imposable, considère que l'aliénation de l'intérêt dans la société de personnes est assimilable à la cession des actions d'une société par actions, laquelle ne peut pas être imposée par l'État E en vertu du paragraphe 4 de l'article 13. Dans ce cas, le conflit de qualification résulte exclusivement de la différence de traitement des sociétés de personnes dans la législation interne des deux États et l'État E doit être considéré par l'État R comme ayant imposé la plus-value de cession « conformément aux dispositions de la Convention » pour l'application de l'article 23 A ou de l'article 23 B. L'État R doit donc accorder une exemption en vertu de l'article 23 A ou un crédit d'impôt en vertu de l'article 23 B en dépit du fait qu'en vertu de son droit interne, il traite la plus-value de cession comme un revenu provenant de la cession d'actions d'une société par actions et que si la définition du revenu par l'État E était conforme à celle de l'État R, ce dernier n'aurait pas à accorder d'allégement au titre de l'article 23 A ou de l'article 23 B. Aucune double imposition ne sera donc constatée dans ce cas.

R (15)

32.5 Toutefois, l'article 23 A ou l'article 23 B n'exige pas de l'État de la résidence qu'il élimine la double imposition dans tous les cas où l'État de la source a soumis à imposition un élément de revenu en lui appliquant une disposition de la Convention qui est différente de celle que l'État de la résidence considère comme applicable. Ainsi, dans l'exemple ci-dessus, si, pour l'application du paragraphe 2 de l'article 13, l'État E considère que la société de personnes a exercé une activité par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires alors que l'État R soutient qu'il y a lieu d'appliquer le paragraphe 4 parce que la société de personnes n'a pas d'installation fixe d'affaires dans l'État E, la dispute porte sur la question de savoir si l'État E a imposé le revenu conformément aux dispositions de la

Convention. La même question peut se poser si l'État E, pour l'application du paragraphe 2 de l'article 13, a interprété les mots « qui font partie de l'actif ... » comme couvrant certains actifs qui ne seraient pas entrés dans le champ d'application de cette disposition selon l'interprétation donnée par l'État R. Ces conflits qui résultent de différences d'interprétation des faits ou des dispositions de la Convention doivent être distingués des conflits de qualification décrits dans le paragraphe ci-dessus qui résultent non pas de différences d'interprétation de dispositions de la Convention mais de différences entre les législations internes. Dans le premier cas, l'État de la résidence peut soutenir que l'État de la source n'a pas appliqué son impôt conformément aux dispositions de la Convention si cette application a été basée sur ce que l'État de la résidence considère comme une interprétation erronée des faits ou de la Convention. Les États devraient utiliser les dispositions de l'article 25 (procédure amiable) et en particulier de son paragraphe 3 pour résoudre les conflits de ce type lorsque les différences d'approche conduiraient à une double imposition.

R (15)

32.6 Par ailleurs, les mots « conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables » doivent aussi être interprétés en relation avec des cas possibles de double exemption qui peuvent résulter de l'application de l'article 23. Lorsque l'État de la source considère que les dispositions de la Convention lui interdisent de soumettre à l'impôt un élément de revenu ou de fortune qu'il aurait normalement imposé, l'État de la résidence doit, pour l'application du paragraphe 1 de l'article 23 A, considérer que cet élément de revenu n'est pas imposable par l'État de la source conformément aux dispositions de la Convention même s'il aurait lui-même appliqué la Convention de manière différente afin d'imposer ce revenu, s'il avait été l'État de la source. L'État de la résidence n'est donc pas tenu par le paragraphe 1 d'exempter l'élément de revenu, résultat qui est conforme à la fonction de base de l'article 23 qui est d'éliminer la double imposition.

32.7 Cette situation peut être illustrée par référence à une variante de l'exemple ci-dessus. Une activité est exercée par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires dans l'État E par une société de personnes établie dans cet État et un associé, résident dans l'État R, aliène ses intérêts dans cette société. On modifie toutefois les faits de l'exemple en supposant que E traite la société de personnes comme une entité imposable tandis que l'État R la considère comme transparente du point de vue fiscal; on suppose par ailleurs que l'État R applique la méthode d'exemption. L'État E, qui traite la société de personnes comme une société par actions, considère que l'aliénation de l'intérêt dans la société de personnes est assimilable à la cession des actions d'une société par actions qu'il ne peut pas imposer en vertu du paragraphe 4 de l'article 13. L'État R considère, pour sa part, que l'aliénation de la participation

dans la société de personnes aurait dû être imposée par l'État E car elle représente l'aliénation par l'associé des actifs qui sous-tendent les activités de la société de personnes, aliénation à laquelle les paragraphes 1 ou 2 de l'article 13 seraient applicables. Pour déterminer s'il a l'obligation d'exempter le revenu en vertu du paragraphe 1 de l'article 23 A, l'État R devrait cependant considérer que, eu égard à la combinaison de l'application des dispositions de la Convention et de celles du droit interne de l'État E, le revenu n'est pas imposable par l'État E conformément aux dispositions de la Convention. L'État R n'est donc pas obligé d'exempter le revenu.

9. Remplacer les paragraphes 34 à 36 des Commentaires sur l'article 23 par les suivants :

34. En conséquence l'État de la résidence doit ***exempter les revenus et la fortune qui sont imposables par l'autre État conformément aux dispositions de la Convention***, que le droit d'imposer soit ~~ou non~~ effectivement ***ou non*** exercé par cet autre État. Il semble que cette méthode soit la plus pratique puisqu'elle dispense l'État de la résidence de se livrer à des enquêtes sur le régime fiscal effectivement appliqué dans l'autre État.

R (15)

34.1 L'obligation d'exempter un élément particulier de revenu ou de fortune faite à l'État de la résidence dépend de la possibilité pour l'État de la source de soumettre cet élément à l'impôt conformément à la Convention. L'interprétation à donner à cette condition est examinée dans les paragraphes 32.1 à 32.7 ci-dessus. Toutefois lorsque la condition est remplie, l'obligation peut être considérée comme absolue sous réserve des exceptions des paragraphes 2 et 4 de l'article 23 A. Le paragraphe 2 traite le cas, déjà mentionné au paragraphe 31 ci-dessus, d'éléments de revenu qui ne peuvent être soumis qu'à un impôt limité dans l'État de la source. Pour ces éléments de revenu, il prévoit l'application de la méthode d'imputation (cf. le paragraphe 47 ci-dessous). Le paragraphe 4 traite le cas de certains conflits de qualification qui entraîneraient une double exemption du fait de l'application de la Convention si l'État de la résidence était obligé d'accorder une exemption (cf. les paragraphes 56.1 à 56.3 ci-dessous).

35. Le cas échéant, certains États contractants pourront juger parfois opportun, ***afin d'éviter une absence d'imposition***, de déroger à l'obligation absolue incombant à l'État de la résidence d'accorder une exemption ***dans les cas où ni le paragraphe 3 ni le paragraphe 4 ne s'appliqueraient***. Tel sera le cas ***lorsqu'en vertu de la législation interne de l'État de la source, aucun impôt sur des éléments déterminés de revenu ou de fortune n'est prévu, ou*** lorsque l'impôt n'est pas effectivement perçu en raison de circonstances particulières, telles que la compensation avec des pertes, une erreur ou l'expiration du délai de prescription. Pour éviter une ***telle***

absence d'imposition d'éléments déterminés de revenu, les États contractants peuvent convenir d'amender l'article correspondant lui-même (*cf.* paragraphe 9 des Commentaires sur l'article 15 et paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 17; pour le cas inverse, dégrèvement dans l'État de la source sous condition d'une imposition effective dans l'État de la résidence, *cf.* paragraphe 20 des Commentaires sur l'article 10, paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 11, paragraphe 6 des Commentaires sur l'article 12, paragraphe 21 des Commentaires sur l'article 13 et paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 21). On pourrait aussi déroger à la règle dans le but de parvenir à une certaine réciprocité, lorsque l'un des États adopte la méthode de l'imputation et l'autre celle de l'exemption. Enfin, il est aussi possible de faire exception à la règle générale lorsqu'un État souhaite appliquer à certains éléments de revenu la méthode de l'imputation plutôt que celle de l'exemption (*cf.* paragraphe 31 ci-dessus).

36. ~~Ainsi que cela a déjà été dit au paragraphe 31 ci-dessus, la méthode de l'exemption ne s'applique pas aux éléments de revenu qui, en vertu de la Convention, sont imposables dans l'État de la résidence mais peuvent être assujettis à un impôt limité dans l'autre État contractant. Pour de tels éléments de revenu, le paragraphe 2 de l'article 23 A prévoit la méthode de l'imputation (*cf.* paragraphe 47 ci-dessous).~~

R (15)

10. Ajouter le titre et les paragraphes suivants immédiatement après le paragraphe 56 des Commentaires sur l'article 23 :

Paragraphe 4

56.1 Ce paragraphe a pour objet d'éviter l'absence d'imposition qui résulterait de désaccords entre l'État de la résidence et l'État de la source sur les faits d'un cas spécifique ou sur l'interprétation des dispositions de la Convention. Il s'applique lorsque d'une part l'État de la source interprète les faits ou les dispositions de la Convention d'une manière telle qu'un élément de revenu ou de fortune entre dans le champ d'application d'une disposition de la Convention qui supprime son droit d'imposer cet élément ou limite l'impôt auquel il peut le soumettre tandis que d'autre part l'État de la résidence adopte une autre interprétation des faits ou des dispositions de la Convention et considère donc que cet élément est imposable dans l'État de la source conformément aux dispositions de la Convention, ce qui, en l'absence de ce paragraphe, obligerait l'État de la résidence à accorder une exemption en application du paragraphe 1.

56.2 Le paragraphe ne s'applique que dans la mesure où l'État de la source a, par application des dispositions de la Convention, exempté un élément de revenu ou de fortune ou a appliqué les dispositions du paragraphe 2 de l'article 10 ou 11 à un élément de revenu. Il ne s'applique donc pas dans le

cas où l'État de la source considère qu'il peut soumettre à l'impôt un élément de revenu ou de fortune conformément aux dispositions de la Convention mais où aucun impôt n'est effectivement payable sur ce revenu ou cet élément de fortune en vertu des dispositions du droit interne de cet État. Dans un cas de ce genre, l'État de la résidence doit exempter cet élément de revenu en vertu des dispositions du paragraphe 1 parce que l'exemption accordée par l'État de la source ne résulte pas de l'application des dispositions de la Convention mais de celles de son droit interne (cf. le paragraphe 34 ci-dessus). De même, lorsque l'État de la source et l'État de la résidence divergent non seulement sur la qualification du revenu mais aussi sur son montant, le paragraphe 4 ne s'applique qu'à la partie du revenu que l'État de la source exempte par application de la Convention ou à laquelle il applique le paragraphe 2 de l'article 10 ou 11.

56.3 Il faut distinguer les cas dans lesquels s'applique le paragraphe de ceux dans lesquels la définition d'un élément de revenu par le droit interne de l'État de la source interagit avec les dispositions de la Convention pour empêcher cet État de soumettre à l'impôt un élément de revenu ou de fortune dans des circonstances où la qualification de cet élément par le droit interne de l'État de la résidence n'aurait pas conduit au même résultat. Dans un cas de ce type qui fait l'objet d'un examen dans les paragraphes 32.6 et 32.7 ci-dessus, le paragraphe 1 n'oblige pas l'État de la résidence à accorder une exemption parce que l'élément de revenu n'est pas imposable dans l'État de la source conformément aux dispositions de la Convention. Si le paragraphe 1 n'est pas applicable, les dispositions du paragraphe 4 ne sont pas nécessaires, dans un cas de ce type, pour garantir le droit d'imposer de l'État de résidence.

R (15)

11. Remplacer le paragraphe 59 des Commentaires sur l'article 23 par la rédaction suivante :

59. ~~Il convient de relever que l'article 23 B ne s'applique dans un État R qu'à des éléments de revenu et de fortune qui, conformément à la Convention, « sont imposables » dans l'autre État E (ou S).~~ ***L'obligation imposée par l'article 23 B à l'État R d'accorder un crédit au titre de l'impôt perçu dans l'autre État E (ou S) sur un élément de revenu ou de fortune dépend de la possibilité pour l'État E (ou S) de le soumettre à l'impôt conformément aux dispositions de la Convention. Les paragraphes 32.1 à 32.7 ci-dessus examinent l'interprétation qui doit être donnée de cette condition***. Les éléments de revenu ou de fortune qui, conformément à l'article 8, au paragraphe 3 de l'article 13, à l'alinéa a) des paragraphes 1 et 2 de l'article 19 et au paragraphe 3 de l'article 22 « ne sont imposables que » dans l'autre État, sont d'emblée exempts d'impôt dans l'État R (*cf.* paragraphe 6 ci-dessus) et les Commentaires relatifs à l'article 23 A s'appliquent à ces revenus et à cette fortune exemptés. S'agissant de la

progression, on se référera au paragraphe 2 de l'article (et au paragraphe 79 ci-dessous).

12. Ajouter les paragraphes 69.1 à 69.3 suivants aux Commentaires sur l'article 23 :

69.1 Certains problèmes peuvent survenir lorsque les États contractants appliquent un traitement différent à des entités telles que les sociétés de personnes. Supposons, par exemple que l'État de la source traite les sociétés de personnes comme des sociétés par actions tandis que l'État de résidence d'un associé les traite comme transparentes sur le plan fiscal. L'État de la source peut, sous réserve des dispositions applicables de la Convention, imposer la société de personnes sur son revenu lorsqu'il est acquis et, sous réserve des limitations prévues par le paragraphe 2 de l'article 10, imposer également les bénéfices distribués par la société de personnes à ses associés non résidents. L'État de la résidence n'impose toutefois l'associé sur sa part du revenu de la société de personnes que lorsque ce revenu est réalisé par cette dernière.

R (15)

69.2 La première question qui se pose dans ce cas est celle de savoir si l'État de la résidence qui impose l'associé sur sa part du revenu de la société de personnes est obligé, en vertu de la Convention, d'accorder un crédit au titre de l'impôt perçu par l'État de la source sur la société de personnes, que cet État considère comme une entité imposable distincte. La réponse à cette question doit être affirmative. Dans la mesure où l'État de la résidence attribue le revenu de la société de personnes à l'associé afin d'imposer ce dernier, il doit adopter une approche cohérente et attribuer à l'associé l'impôt payé par la société de personnes en vue d'éliminer la double imposition résultant du fait qu'il impose l'associé. En d'autres termes, si le statut de société accordé à la société de personnes par l'État de la source n'est pas pris en compte par l'État de la résidence pour imposer l'associé sur sa part du revenu, il doit de même ne pas être pris en compte pour l'octroi du crédit au titre de l'impôt étranger.

69.3 Une deuxième question qui se pose dans ce cas est celle de la mesure dans laquelle l'État de la résidence doit accorder un crédit au titre de l'impôt perçu par l'État de la source sur le bénéfice distribué, lequel n'est pas imposé dans l'État de la résidence. La réponse à cette question découle de ce dernier fait. Puisque le bénéfice distribué n'est pas imposé dans l'État de la résidence, il n'existe dans ce dernier aucun impôt sur lequel pourrait être imputé l'impôt perçu par l'État de la source lors de la distribution. Il faut faire une distinction nette entre la réalisation des bénéfices et leur distribution et il ne faut pas attendre de l'État de la résidence qu'il impute l'impôt perçu sur la distribution des bénéfices par l'État de la source sur son propre impôt perçu lors de leur réalisation (cf. la première phrase du paragraphe 64 ci-dessus).

ANNEXE II

OBSERVATIONS DE LA FRANCE, DE L'ALLEMAGNE, DES PAYS-BAS, DU PORTUGAL ET DE LA SUISSE

France

1. La France considère que les critères mentionnés aux paragraphes 40 à 42 pour décider si une société de personnes est « assujettie à l'impôt » ou non ne sont pas suffisants pour prendre en compte des situations dans lesquelles une société de personnes est traitée en partie comme une unité imposable et en partie comme transparente du point de vue fiscal.

2. En vertu du droit fiscal français, une société de personnes sera toujours considérée comme assujettie à l'impôt même si en fait l'impôt est appliqué non pas à la société de personnes elle même mais aux associés (au nom de la société de personnes en fonction de la part correspondant à leur participation dans cette dernière).

3. En conséquence, la France ne s'associe pas aux conclusions de la section II.3 *b*).

4. La France est également en désaccord avec les conclusions mentionnées au paragraphe 35 selon lesquelles, si l'application de la Convention à la société de personne est refusée, les associés sont toujours éligibles au bénéfice des dispositions de la convention conclue par les États dont ils sont résidents. L'opinion de la France est qu'une telle solution dépend dans une certaine mesure des dispositions incluses dans la convention conclue avec l'État dans lequel est située la société de personnes.

5. S'agissant des exemples donnés à titre d'illustration qui sont examinés aux section II.4 et section II.5, ces observations emportent les conséquences suivantes :

A. La France considère qu'il n'est pas pertinent de faire référence à un critère unique pour déterminer si une société de personnes est « assujettie à l'impôt ».

6. Les régimes fiscaux appliqués aux sociétés de personnes et à leurs associés dans les différents États sont complexes.

7. Il ne suffit pas de constater que le montant de l'impôt dû sur le revenu de la société est établi en fonction des caractéristiques personnelles de ses associés pour conclure que la société doit être regardée comme n'étant pas elle-même « assujettie à l'impôt ».

8. Retenir un tel raisonnement pour déterminer si les dispositions des conventions s'appliquent risque d'aboutir à classer certains États dans la catégorie de ceux qui traitent les sociétés de personnes comme transparentes

alors même que leur législation interne prévoit l'assujettissement à l'impôt de ce genre d'entités.

9. Si cette analyse devait être suivie, et bien qu'en droit fiscal français une société de personnes soit toujours considérée comme assujettie à l'impôt, la France devrait être rangée parmi les États qui ne reconnaissent pas à leurs propres sociétés de personnes la qualité de résident au sens retenu par le rapport.

10. Dans la mesure où elle ne se reconnaît pas comme un État qui traite les sociétés de personnes comme transparentes, la France ne peut partager les conclusions auxquelles est parvenu le Comité à propos des exemples présentés à la section II.4.

11. En particulier, dans l'exemple 2, l'opinion de la France, dans l'hypothèse où elle constituerait l'État P où est établie la société de personnes, est :

- d'une part, que la société de personnes, puisqu'elle est assujettie à l'impôt, peut demander à bénéficier des avantages conventionnels ;
- d'autre part, que la convention applicable est celle qui lie S et P, et non S et R.

R (15)

B. *La France ne partage pas le point de vue selon lequel, lorsque l'application de la Convention est refusée à une société de personnes, les membres de cette société de personnes sont éligibles au bénéfice des conventions conclues par les États dont ils sont résidents, dans la mesure où ils sont assujettis dans ces États à l'impôt sur leur part du revenu de la société de personnes.*

12. Même lorsque la société de personnes est établie dans un État qui applique le régime de la transparence fiscale, sa qualité de personne morale s'oppose à ce qu'il soit considéré que les revenus ne font que « transiter » par cette entité vers les associés.

13. Constituant une entité juridique distincte, la société de personnes ne peut être ignorée aux fins d'imposition.

14. Bien qu'elle traite effectivement les sociétés de personnes comme imposables, la France ne peut donc partager les conclusions auxquelles est parvenu le Comité en ce qui concerne les exemples examinés à la section II.5.

15. En particulier, dans l'exemple 4, la France, si elle était placée dans la position de l'État S, refuserait de faire jouer la convention avec l'État P, dans la mesure où la société de personnes, n'étant pas assujettie à l'impôt dans l'État où elle est établie, ne peut avoir droit aux avantages prévus par la Convention.

16. Nous ne pouvons en conséquence pas approuver les propositions de modification des Commentaires de l'article 1 du Modèle de Convention fiscale portant sur les paragraphes 6.5, 6.6 et 8.2 nouveaux (annexe I).

Difficultés administratives

17. En outre, la France considère que les difficultés administratives de mise en œuvre relevées à propos de l'exemple 9 (cas des sociétés de personnes dont les associés sont nombreux et résident d'États divers), les problèmes de circulation de l'information évoqués à propos de l'exemple 10 (société de personnes établie dans un État non lié par une convention avec l'État source, celui-ci ayant néanmoins conclu une convention avec l'État dont les associés sont résidents), et les risques de doubles exonérations dans des cas triangulaires où l'État de la résidence des associés et l'État du siège de la société de personnes appliquent une théorie de la transparence sont de nature à rendre inopérante la solution consistant à faire abstraction de la société de personnes pour accorder à ses associés le bénéfice de l'application de la Convention.

Allemagne

Observations de l'Allemagne sur le paragraphe 45

18. L'Allemagne ne partage pas l'avis exprimé au paragraphe 45. En vertu des dispositions spécialement négociées évoquées au paragraphe 43, on peut avoir à déterminer si le revenu est attribuable à un établissement stable dans l'État où est située la société de personnes ou dans un État tiers, mais les difficultés ne sont pas plus grandes avec une société de personnes que lorsqu'il s'agit de déterminer dans d'autres cas si un revenu est effectivement lié à un établissement stable. La manière dont la réduction de la retenue à la source devrait être calculée lorsque seule une « partie » de la société de personnes est considérée comme résidente aux fins de la Convention n'est pas toujours claire. Cela étant, en règle générale, cette question ne devrait pas se poser, dans la mesure où l'intégralité du revenu de la société de personnes doit normalement être assujetti à l'impôt dans l'État où est implantée la société de personnes. En revanche, cette question se poserait toujours en l'absence des dispositions spéciales. Dans ce cas, la réduction de la retenue à la source devrait être accordée sur la base du statut de chaque partenaire pour sa part des revenus de la société. Il est extrêmement difficile, en particulier si les associés sont nombreux à être résidents d'États différents, d'imputer aux associés les revenus soumis à la retenue à la source, parce que l'agent chargé d'opérer la retenue n'a pas connaissance des arrangements souvent très complexes, et quelquefois même abusifs, qui existent entre les associés pour la répartition des bénéfices (ou des pertes). C'est la principale raison pour laquelle l'Allemagne propose ces dispositions spéciales sur les sociétés de personnes. En ce qui concerne le dernier argument présenté au paragraphe 45, il est vrai que la disposition spéciale permettrait à un associé d'un État tiers d'être éligible aux bénéfices de la Convention alors même que l'existence d'un

établissement stable direct ne le permettrait pas, mais il n'existe pas de règle stricte établissant qu'il faut toujours traiter les revenus d'une société de personnes imputables à un associé d'un État tiers de la même manière que les revenus imputables à un établissement stable direct. Les sociétés de personnes présentent des particularités qui justifient une différence de traitement.

Observations de l'Allemagne sur les paragraphes 91 et 92

19. L'Allemagne préférerait une approche selon laquelle la société de personnes en tant que telle serait considérée comme l'employeur (comme en vertu du droit national de la plupart des pays Membres de l'OCDE, Allemagne comprise, même si ces États n'imposent pas les sociétés de personnes en tant que telles). Comme l'employeur doit résider quelque part, sa résidence devrait être déterminée de manière théorique en supposant que la société de personnes est assujettie à l'impôt du fait de l'un des critères mentionnés à l'article 4. Dans le cas où une société de personnes établie dans un État contractant enverrait un salarié effectuer des activités dans l'autre État contractant dans lequel elle ne possède aucun établissement stable mais duquel l'un de ses associés est un résident, les difficultés décrites au paragraphe 92 ne se poseraient pas.

R (15)

Pays-Bas

20. Les conclusions relatives au traitement des sociétés de personnes dans les différentes situations décrites dans le rapport sont présentées comme des questions d'interprétation des articles concernés du Modèle de Convention fiscale. À notre avis, il est difficile d'affirmer que ces conclusions spécifiques découlent intégralement et directement des intentions originales ayant présidé à la rédaction des articles respectifs. Nous estimons également que les conclusions et les raisonnements utilisés pour y aboutir ne sont pas mutuellement cohérents. D'une manière générale, il nous semble que la volonté d'offrir des solutions a été privilégiée à la question de savoir si ces solutions possèdent un réel fondement juridique. En outre, nous ne sommes pas sûrs que le droit interne néerlandais permette de mettre intégralement en œuvre toutes ces conclusions. Certaines pourraient nécessiter l'adaptation de règles nationales (par exemple le régime applicable aux participations dans des filiales) qui ne sont pas régies par une convention fiscale. Enfin, nous remarquons que le rapport n'apporte pas de solution globale à toutes les situations de double imposition ou de double exonération, juridique ou économique, susceptibles de se présenter dans le contexte des sociétés de personnes.

21. Le paragraphe 47 du rapport évoque la « possibilité que des pays Membres puissent, dans le cadre de leurs relations bilatérales, développer des

solutions différentes aux problèmes de double imposition susceptibles de se poser en liaison avec les sociétés de personnes ». Ceci signifie qu'en l'absence de toute solution bilatérale différente, ce sont les conclusions du présent rapport qui prévaudraient automatiquement. Comme les solutions bilatérales sur ces questions sont encore rares — nous sommes actuellement en train d'examiner des solutions de ce type avec certains de nos grands partenaires fiscaux et nous projetons des discussions similaires avec d'autres partenaires à l'avenir — ce sont pour l'instant les conclusions du rapport qui constitueraient la règle. Étant donné les réserves que nous formulons à l'égard de ces conclusions, cette situation nous semblerait peu satisfaisante. En conséquence, nous préférons pouvoir nous-mêmes déterminer, de notre propre initiative et en fonction des circonstances propres à chaque cas, si et dans quelle mesure les conclusions du rapport peuvent être appliquées.

22. En ce qui concerne les conflits de qualification, nous préférons également, pour les mêmes raisons, conserver le droit de décider par nous-mêmes s'il convient de suivre les conclusions du rapport ou d'utiliser toute autre solution qui semblerait plus appropriée.

Observations sur les propositions de paragraphes 2 à 6 des Commentaires sur l'article 1

23. Dans le cas des Pays-Bas, les conclusions relatives à l'application du Modèle de Convention fiscale aux sociétés de personnes aux termes des paragraphes 2 à 6 et des Commentaires sur les autres articles pertinents ne sont applicables que dans la mesure où elles sont explicitement citées dans une convention fiscale, du fait d'un accord mutuel entre les autorités compétentes selon l'article 25 ou d'une mesure unilatérale.

Observations sur les propositions de paragraphes 32.1 à 32.7 des Commentaires sur l'article 23 en ce qui concerne les conflits de qualification

24. Dans le cas des Pays-Bas, les dispositions des paragraphes 32.1 à 32.7 concernant les conflits de qualification ne sont applicables que dans la mesure où elles sont explicitement citées dans une convention fiscale, du fait d'un accord mutuel entre les autorités compétentes selon l'article 25 ou d'une mesure unilatérale.

Portugal

25. Le Portugal, où toutes les sociétés de personnes sont imposées en tant que telles, a des observations à formuler sur le rapport dans la mesure où les solutions proposées dans ce document devraient être incluses dans des dispositions spéciales applicables uniquement si elles figurent dans des conventions fiscales. C'est le cas par exemple du traitement appliqué aux associés d'une société de personnes — notion très floue compte tenu des

différences qui existent entre les États — transparente du point de vue fiscal, notamment lorsqu'un État tiers s'interpose entre l'État de la source et l'État de résidence des associés. Il convient également de souligner les difficultés administratives qui pourraient résulter de certaines des solutions proposées, qui sont d'ailleurs dans certains cas mentionnées dans le document lui-même.

26. Par ailleurs, le texte proposé pour le paragraphe 4 de l'article 23 A risque de soulever, ou soulève effectivement des difficultés par rapport au libellé du paragraphe 2 du même article.

Suisse

27. Les règles édictées dans la proposition de paragraphe 32 des Commentaires sur l'article 23 sont utiles pour éviter la double imposition. En revanche, elles comportent le danger que l'État de résidence devienne dépendant de l'État de la source. Si l'État de la source modifie son droit national pour élargir son droit d'imposer, l'État de résidence devra l'accepter. Ceci pourrait avoir des conséquences non souhaitables. Afin de les éviter, il semble nécessaire de limiter la portée des règles contenues aux paragraphes 32.1 à 32.7 au droit interne des deux États tel qu'il existe au moment de la signature de la convention. Les problèmes engendrés par des révisions du droit interne d'un État après la signature de la convention devraient être résolus par une révision de la convention. En conséquence, nous souhaiterions que l'observation suivante soit ajoutée au paragraphe 32 du projet de Commentaires sur l'article 23 :

R (15)

> « La Suisse se réserve le droit de ne pas appliquer les règles édictées au paragraphe 32 dans les cas où un conflit de qualification résulterait d'une modification du droit interne de l'État de la source postérieure à la signature d'une convention. »

ANNEXE III
LISTE D'ENTITÉS DANS CERTAINS PAYS

Cette annexe inclut une liste standardisée des principales caractéristiques, au plan des conventions fiscales, des différentes formes juridiques des entreprises ou investissements sous le droit interne des pays ayant collaboré à la préparation de ce rapport. Cette liste ne couvre toutefois pas la situation d'une personne physique qui possède ou contrôle elle-même une entreprise (entreprise à propriétaire unique) ou un investissement. Elle ne couvre pas non plus les ententes contractuelles (telles celles qui s'appliquent aux fonds de pension ou fonds d'investissement dans la plupart des pays) qui ne font pas appel à de nouvelles formes juridiques mais plutôt à des formes juridiques existantes, tels les fiducies (*trusts*) ou sociétés par actions.

Australie

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Partnership	Corporate Limited Partnership[1]	Proprietary Company
2.	**Traduction française**	Société de personnes	Société en commandite	Société par actions ne faisant pas appel public à l'épargne
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Oui	Oui	Oui
4.	**L'impôt est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Non	Oui	Oui
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	Les associés	L'entité	L'entité
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	Même nature fiscale	S/O	S/O
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Le taux est fonction de chaque associé	Le taux applicable aux sociétés par actions est utilisé	Non
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	S/O[2]	Oui[3]	Oui
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**		Dividendes	Dividendes
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Oui	Oui
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Oui	Oui

Australie *(suite)*

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Public Listed Company	Trusts	Corporate Unit Trusts and Public Trading Trusts[4]
2.	**Traduction française**	Société par actions faisant appel public à l'épargne	Fiducie	Fonds de placement
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Oui	Oui	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Oui	Pas normalement[5]	Oui
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	L'entité	Les membres[6]	L'entité
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	S/O	Même nature fiscale	S/O
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Le taux est fonction de chaque bénéficiaire	Le taux applicable est celui des sociétés par actions
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	S/O	Oui
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	Dividendes		Dividendes
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Non	Oui
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui, si le trustee est imposable	Oui

1. Doit comprendre un associé commandité, qui assume la responsabilité illimitée des dettes et obligations de la société, et un ou plusieurs associés commanditaires, dont la responsabilité sur l'entreprise est limitée au montant de leurs apports en espèces ou en nature.
2. Les associés sont assujettis à l'impôt sur les revenus de la société au titre de l'année où ces revenus sont réalisés, et non de l'année où ils sont perçus.
3. Des crédits d'impôt pour dividendes sont accordés au titre des impôts acquittés directement par la société et au titre des crédits attribuables aux dividendes reçus. Les actionnaires résidents qui perçoivent des dividendes (y compris des dividendes ouvrant droit à des crédits d'impôt) sont imposables, mais bénéficient de crédits d'imputation. Un actionnaire doit payer de l'impôt lorsque la charge fiscale globale est supérieure aux crédits associés aux dividendes qu'il a perçus. Les crédits d'impôt sont présentement non-remboursables et ne peuvent faire l'objet d'aucun report en avant ou en arrière. Pour les non-résidents, les dividendes sont exonérés de l'impôt australien s'ils ouvrent droit à des crédits d'impôt (toutes les entités considérées comme des sociétés en actions sont traitées ainsi).
4. Il doit s'agir de fonds de placement spécifiques dont les parts sont négociées en bourse. Ces fonds de placement spécifiques sont une catégorie de fonds dont les détenteurs de parts perçoivent des intérêts fixes sur les revenus et le capital du fonds. Ces fonds présentent les caractéristiques suivantes :
   - un agent indépendant agit en qualité de gérant du fonds ;
   - les parts sont transférables, la possibilité de transférer les parts étant souvent soumise à l'approbation préalable de personnes spécifiques ;
   - des parts supplémentaires peuvent être émises ;
   - les détenteurs de parts peuvent assister aux réunions et disposent d'un droit de vote.
5. Les bénéficiaires sont imposés sur les revenus auxquels ils ont droit à ce moment-là. Le fiduciaire est imposé sur tout revenu auquel les bénéficiaires n'ont pas droit ou dans les cas où ces bénéficiaires sont frappés d'incapacité juridique ou sont non-résidents. Les bénéficiaires non-résidents bénéficient d'un crédit au titre de l'impôt acquitté par le fiduciaire.
6. Le fiduciaire est également imposable si le bénéficiaire est frappé d'incapacité juridique, mais sous réserve d'un remboursement prélevé sur la part du bénéficiaire dans les biens de la fiducie.

Autriche

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Aktiengesellschaft (AG)	Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)	Offene Handelsgesellschaft (OHG)
2.	**Traduction française**	Société par actions	Société à responsabilité limitée	Société de personnes
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Oui	Oui	Non
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Oui	Oui	Non
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	La société	La société	Les associés
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	–	–	La nature fiscale demeure inchangée[2]
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Non	–
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Oui	Non
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	Dividendes	Dividendes	–
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Non
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Non

Autriche *(suite)*

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Offene Erwerbsgesellschaft (OEG)	Kommandit gesellschaft (KG)	Kommandit Erwerbsgesellschaft (KEG)
2.	**Traduction française**	Société en nom collectif type 2[1]	Société en commandite	Société en commandite type 2[5]
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Non	Non	Non
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Non	Non	Non
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	Les associés	Les associés	Les associés
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	La nature fiscale ne change pas[3]	La nature fiscale ne change pas[6]	La nature fiscale ne change pas[7]
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	–	–	–
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Non	Non
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	–	–	–
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Non	Non
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Non	Non

Autriche *(suite)*

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesnbR)	Stille Gesellschaft[4]
2.	**Traduction française**	Société en nom collectif	Société en participation
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Non	Non
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Non	Non
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	Les associés	Les associés
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	La nature fiscale ne change pas[8]	La nature fiscale ne change pas[9]
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	–	–
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Non
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	–	–
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Non
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Non

1. Ce type de société de personnes, qui est le pendant d'une OHG, a été conçu pour les activités qui ne peuvent pas être exercées sous la forme juridique d'une OHG (petites et moyennes entreprises, agriculteurs et professions libérales).
2. Cependant, si une partie des activités d'une société de personnes génère des « revenus commerciaux », l'intégralité des revenus de la société seront reclassés en « revenus commerciaux ».
3. Voir la note 2 ci-dessus.
4. Les sociétés en participation ne sont pas considérées comme des « sociétés de personnes » en droit commercial, parce que l'identité de l'associé « passif » n'est pas connue des tiers. Le régime fiscal des sociétés de personnes s'applique uniquement aux sociétés en participation dans lesquelles, contractuellement, l'associé passif participe non seulement aux bénéfices, mais également aux plus-values de l'entreprise.
5. Ce type de société de personnes, qui est le pendant des KG, a été conçu pour les activités qui ne peuvent pas être exercées sous la forme juridique d'une KG (petites et moyennes entreprises, agriculteurs et professions libérales).
6. Voir la note 2 ci-dessus.
7. Voir la note 2 ci-dessus.
8. Voir la note 2 ci-dessus.
9. Voir la note 2 ci-dessus.

Belgique

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Société anonyme/ Naamloze Vennootschap	Société en commandite par actions/ Commanditaire venootschap op aandelen	Sociétéprivée à responsabilité limitée / Beslotenvenootschap met beperkte aansprakelijkheid
2.	**Traduction française**			
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Oui	Oui	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Oui	Oui	Oui
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	La société	La société	La société
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	–	–	–
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Non	Non
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Oui	Oui
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	Dividendes	Dividendes	Dividendes
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Oui
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Oui

Belgique *(suite)*

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Société coopérative à responsabilité limitée/ Coöperative venootschap met beperkte aansprakelijkheid	Société coopérative à responsabilité illimitée/ Coöperatieve venootschap met onbeperkte aansprakelijkheid
2.	**Traduction française**		
3.	**L'entité produit-elle une déclaration?**	Oui	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?**	Oui	Oui
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	La société	La société
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?**	–	–
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Non
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Oui
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?**	Dividendes	Dividendes
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui

Belgique *(suite)*

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Société en commandite simple/ Gewone commanditaire venootschap	Société en nom collectif/ Vennotschap onder firma
2.	**Traduction française**		
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Oui	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Oui	Oui
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	La société	La société
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	–	–
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Non
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Oui
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	Dividendes	Dividendes
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui

Canada

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Corporation	Limited Liability Company (LLC)	Partnership (General and Limited)	Trust
2.	**Traduction française**	Société par actions	Société à responsabilité limitée	Société de personnes (en nom collectif et en commandite)	Fiducie
3.	**L'entité produit-elle une déclaration?**	Oui	Oui (considérée comme une société par actions)	Non (une déclaration de renseignements peut être exigée)	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?**	Oui	Oui	Non	Oui, si le revenu de la fiducie n'est pas versé aux bénéficiaires[1]
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	L'entité	L'entité	Les membres	L'entité
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?**	–	–	La nature fiscale ne change pas	Revenu de biens, avec des exceptions dans le cas de bénéficiaires résidant au Canada[2]
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Non	Oui	Non, si l'impôt est prélevé au niveau de la fiducie
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui, sauf certains dividendes[3]	Oui, sauf certains dividendes[4]	Non	Voir 6 ci-dessus
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?**	Dividendes	Dividendes	–	Revenu de fiducie ou la nature fiscale ne change pas (voir 6 ci-dessus)
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Non	Non
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Non	Oui

1. Une fiducie résidente au Canada a droit à une déduction de ses revenus pour une année fiscale donnée, à condition que ceux-ci soient payés ou payables à un bénéficiaire au cours de cet exercice. De cette façon, la fiducie n'est pas imposée sur ces revenus.
2. Pour les bénéficiaires résidant au Canada, certains revenus (dividendes, plus-values par exemple) conservent leur source et leur nature aux fins du calcul du revenu imposable et de l'impôt dû par le bénéficiaire.
3. Les dividendes versés à une société canadienne par une autre société de même type sont exonérés (par déduction des revenus), sauf certains dividendes perçus par des sociétés canadiennes ne faisant pas appel public à l'épargne.
4. Voir la note précédente.

République Tchèque

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Akciová spoleènost, a.s.	Spoleènost s ruèením omezeným, s.r.o.	Komanditní spoleènost, k.s.[1]	Veøejná obchodní spoleènost, v.o.s.
2.	**Traduction française**	Société par actions	Société à responsabilité limitée	Société en commandite	Société en nom collectif
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Oui	Oui	Oui	Non
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Oui	Oui	Oui	–
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	La société	La société	Les deux	Les associés
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	–	–	Bénéfices commerciaux	Bénéfices commerciaux
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Non	Oui	Oui
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui (retenue à la source de 25 %)	Oui (retenue à la source de 25 %)	Oui	–
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?**	Dividendes	Revenu d'actions	Revenu d'actions	–
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Oui	Oui
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Oui	Non

1. Une société en commandite est considérée comme une entité légale sous le droit commercial tchèque. L'assiette fiscale en est calculée selon les règles applicables aux sociétés par actions et aux sociétés à responsabilité limitée. Du point de vue fiscal, toutefois, la société en commandite est une personne dont l'assiette fiscale est divisée entre les associés commanditaires et commandités. La part des revenus qui revient aux commandités est considérée comme bénéfices commerciaux entre leurs mains et les commandités doivent déclarer ce revenu comme le leur. La part des revenus qui revient aux commanditaires est considérée comme bénéfices commerciaux d'une société par actions (imposable comme une personne morale mais sont l'assiette est réduite de la part attribuable aux commandités) ; les distributions faites aux commandités par la société sont imposables dans leurs mains (25 %).
2. Une société en nom collectif est aussi considérée comme une entité légale sous le droit commercial tchèque. Du point de vue fiscal, toutefois, le revenu d'une société en nom collectif est divisée entre les associés selon leurs parts respectives (transparence). Le revenu de la société en nom collectif est donc imposable entre les mains des associés. Une exception est faite pour le revenu de type dividendes ou intérêts (lorsque soumis à une retenue à la source). À cet égard, une société en nom collectif ne constitue un contribuable en République tchèque que pour des fins très limitées.

Danemark

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Skattesinteres-sentskab[1]	Interessentskab I/S Partrederi[2]	Kommandit-Selskab K/S
2.	**Traduction française**	Société en nom collectif	Société en nom collectif – société de transport maritime	Société en commandite simple
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Non	Non	Non
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?**	Non	Non	Non
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	Les associés	Les associés	Les associés
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	Bénéfices commerciaux	Revenu du capital[3]	Bénéfices commerciaux
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	–	–	–
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Non	Non
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	–	–	–
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Non	Non
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Non	Non

Danemark *(suite)*

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Udloddende investerings – forening[4]	Andelsforening[5]	Institutioner[9]
2.	**Traduction française**	Fonds de placement distributif	Association coopérative	Association
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Non	Oui[6]	Oui[10]
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?**	Non	Oui[7]	Oui
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	Les membres	L'association	L'association
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	La nature fiscale ne change pas	Bénéfices commerciaux	Bénéfices commerciaux
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**		Non[8]	Non
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Oui	Oui
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	La nature fiscale ne change pas	Dividendes	Dividendes ou revenu ordinaire[11]
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Oui
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Oui

1. Une société en nom collectif est également appelée une société à régime de responsabilité limitée. Elle a pour caractéristique d'avoir plus de 10 associés, lesquels ne jouent aucun rôle actif dans ses activités.
2. À la différence des associés d'une société en nom collectif, les détenteurs de parts d'une société de transport maritime sont responsables à hauteur de leurs apports en vertu du droit maritime.
3. Les possibilités de report en avant des pertes sont limitées.
4. Fonds distribuant chaque année la quasi-intégralité de leurs bénéfices.
5. L'association doit acheter, produire ou vendre des biens commerciaux à l'usage des entreprises commerciales de ses membres et distribuer ses bénéfices au pro rata du chiffre d'affaires de chacun des membres. Elle doit compter au moins 10 membres et les ventes à des non-membres ne doivent pas dépasser 25 pour cent de son chiffre d'affaires total.
6. Seuls les revenus générés par une activité commerciale doivent être déclarés.
7. Le revenu est supposé représenter 4 pour cent du capital de l'association et est imposé au taux de 14,3 pour cent.
8. Le mode d'imposition de l'association dépend de la valeur de ses transactions avec des non-membres : si ces transactions sont constamment supérieures à 25 pour cent de son chiffre d'affaires, l'association sera imposée comme une société par actions normale.
9. L'association est imposable uniquement sur les revenus de ses activités commerciales. Les bénéfices générés par les ventes internes, c'est-à-dire par les livraisons à ses membres, ne sont pas considérés comme relevant d'une activité commerciale.
10. Voir la note 6.
11. En tant que dividende lorsque les membres participent au capital de la coopérative, sinon en tant que revenus ordinaires.

Finlande

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Avoin yhtiö / Öppet bolag	Kommandiitiyhtiö (Ky)/ Kommanditbolag (Kb)	Osakeyhtiö(Oy)/ Aktiebolag (Ab)
2.	**Traduction française**	Société en nom collectif	Société en commandite simple	Société anonyme
3.	**L'entité produit-elle une déclaration?**	Oui	Oui	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même[1] ?**	Non	Non	Oui
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres[2] ?**	De chaque associé	De chaque associé	De la société
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal[3] ?**	Revenus de placements	Revenus de placements	
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Oui	–
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Non	Oui
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	–	–	Dividendes
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Non	Oui
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Non	Oui

1. Le total du revenu imposable est calculé au niveau de la société. L'impôt est cependant établi individuellement au nom de chacun des associés (c'est-à-dire que des avis d'imposition sont émis pour chaque associé) sur la base de sa part dans les revenus de la société. Chaque associé est responsable de ses propres impôts.
2. Voir la note 1 ci-dessus.
3. On distingue deux catégories de revenus pour les personnes physiques : les revenus du capital et les revenus du travail. Les revenus du capital sont définis comme les produits perçus sur un capital, les gains réalisés sur la cession d'actifs (plus-values) et autres revenus générés par des actifs. Les éléments suivants sont considérés comme des revenus du capital : intérêts et loyers, dividendes reçus de sociétés cotées en bourse, produits d'activités forestières (avec certaines exceptions) et revenus de brevets ou droits d'auteurs (sous certaines conditions). Les revenus du travail sont définis comme tout revenu autre que les revenus du capital. En plus des éléments dont la liste figure ci-dessus, les revenus du capital incluent également la fraction « revenus du capital » de certains revenus « mixtes », par exemple les dividendes reçus de sociétés non cotées en bourse, les bénéfices de sociétés, les revenus des activités agricoles et les revenus provenant de sociétés de personnes. Les bénéfices des sociétés et les revenus du capital des personnes physiques sont soumis au même taux d'imposition uniforme de 28 pour cent.

France

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Société anonyme (S.A.)	Société à responsabilité limitée (S.A.R.L.)[1]	Sociétéen nom collectif (S.N.C.)[7]
2.	**Traduction française**			
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Oui	Oui	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Oui	Oui	Non
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	De l'entité	De l'entité	De ses associés
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	–	–	La réponse dépend de la qualité des associés ou de la nature de l'activité de la société[2]
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	–	–	Oui
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Oui	Non
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	Dividendes	Dividendes	–
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Oui
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Oui

France *(suite)*

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Société en commandite simple (S.C.S.)[3]&[7]	Société en commandite par actions (S.C.A.)	Groupement d'intérêt économique (G.I.E.)[7]
2.	**Traduction française**			
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Oui	Oui	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Oui/Non[6]	Oui	Non
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	De l'entité et des associés[4]	De l'entité	De ses associés
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	La réponse dépend de la qualité des associés ou de la nature de l'activité de la société[5]	–	La réponse dépend de la qualité des associés ou de la nature de l'activité de la société[5]
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui/Non[6]	Non	Oui
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui/Non[3]	Oui	Non
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	Dividendes dans les mains des associés commanditaires	Dividendes	–
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Yes	Yes	Yes
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Oui

France *(suite)*

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Société civile[7]	Société en participation[7] & [8]
2.	**Traduction française**		
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Oui	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Non	Non
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	De ses membres	De ses membres
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	La réponse dépend de la qualité des associés ou de la nature de l'activité de la société[5]	La réponse dépend de la qualité des associés ou de la nature de l'activité de la société[5]
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Oui
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Non
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	–	–
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui

1. À l'exception des sociétés à responsabilité limitée constituées entre membres d'une même famille qui peuvent opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes. Si tel est le cas, le régime applicable est équivalent à celui d'une société en nom collectif.
2. Les modalités de détermination des bénéfices imposables sont différentes selon la qualité des associés de la société de personnes :
   a) la part des bénéfices correspondant aux droits des associés qui sont des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés ou des exploitants individuels qui relèvent d'un régime réel de bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ou de bénéfices agricoles (BA) est déterminée conformément aux règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés, de BIC ou de BA (article 238 bis K I du code général des impôts) ;
   b) les parts des bénéfices qui reviennent aux autres sociétés sont déterminées et imposées en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société ou du groupement de personnes (article 238 bis K II du code général des impôts).
3. Contrairement à une société en nom collectif dans laquelle l'ensemble des membres a une responsabilité illimitée, une société en commandite simple est une société dans laquelle l'un au moins des associés est tenu indéfiniment responsable des dettes sociales de l'entreprise. La part des bénéfices revenant à cet ou ces associés est imposable selon les règles définies par le droit français en faveur des sociétés de personnes (même régime que s'agissant d'une société en nom collectif). En revanche, la part des bénéfices qui revient aux associés commanditaires est imposée en France selon les règles applicables aux sociétés de capitaux (imposition à l'impôt sur les sociétés au nom de la société et imposition en qualité de dividendes des revenus distribués par la société à ses associés commanditaires).
4. De la société s'agissant de la part des bénéfices revenant aux sociétés commanditaires ; des associés en ce qui concerne la part des bénéfices revenant aux associés commandités.
5. Voir la note 2 de la page précédente.
6. Oui s'agissant des bénéfices correspondant aux droits aux résultats des associés commandités ; non pour la part des résultats revenant aux associés commanditaires.

France *(suite)*

7. À l'exception des sociétés civiles, des sociétés en nom collectif, des sociétés en participation, des GIE, et des sociétés en commandite simple pour la part de résultats revenant aux associés commandités qui, s'ils ont opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés, bénéficient alors d'un régime fiscal identique à celui des sociétés anonymes.
8. À raison de la part de bénéfices revenant à leurs membres qui sont indéfiniment responsables et dont les noms et adresses ont été indiqués à l'administration.

Allemagne

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Aktiengesell-schaft (AG)	Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)	Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA)
2.	**Traduction française**	Société par actions	Société à responsabilité limitée	Société en commandite par actions
3.	**L'entité produit-elle une déclaration?**	Oui	Oui	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?**	Oui	Oui	Oui
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	La société	La société	Les associés / la société[1]
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	–	–	Bénéfices commerciaux
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**			
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Oui	Oui[2]
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?**	Dividendes	Dividendes	Dividendes
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Oui
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Oui[2]

Allemagne *(suite)*

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)	Offene Handels-gesellschaft (OHG)	Kommandit Gesellschaft (KG)	Stille Gesell-schaft
2.	**Traduction française**	Société civile	Société en nom collectif	Société en commandite simple	Société en participation
3.	**L'entité produit-elle une déclaration?**	Non	Non	Non	Non
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?**	Non	Non	Non	Non
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	Les associés	Les associés	Les associés	Les associés
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?**	Dépend de la nature de l'activité[5]	Bénéfices commerciaux	Bénéfices commerciaux	Revenu d'investissement[5]
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**				
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Non	Non	Non
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?**	–	–	–	–
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	No	No	No	No
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non[6]	Non[7]	Non[8]	Non

1. La part du commandité est déduite de la base d'imposition de la société. Le commandité doit faire figurer cette part dans sa déclaration de revenus.
2. Non, dans le cas du commandité.
3. Situation à préciser pour le commandité.
4. Revenus d'activités agricoles ou forestières, revenus de services indépendants, bénéfices commerciaux ou revenus de placements.
5. Les revenus de l'associé actif sont considérés comme des bénéfices commerciaux.
6. En vertu de dispositions conventionnelles spécifiques, l'entité peut être réputée résidente aux fins de la convention concernée.
7. Voir la note 6 ci-dessus.
8. Voir la note 6 ci-dessus.

Hongrie

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Korlátolt felelősségütársaság (Kft)	Részvénytársaság (Rt.)	Egyesülés
2.	**Traduction française**	Société à responsabilité limitée	Société par actions	Association professionnelle
3.	**L'entité produit-elle une déclaration?**	Oui	Oui	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Oui	Oui	Oui
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	La société	La société	La société
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	–	–	–
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	–	–	–
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Oui	Oui
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	Dividendes	Dividendes	Dividendes
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Oui
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Oui

Hongrie *(suite)*

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Közkereseti társaság (Kkt)	Betéti társaság (Bt.)	Közösvállalat	Szövetkezet
2.	**Traduction française**	Société en nom collectif	Société en commandite	Coenterprise	Coopérative
3.	**L'entité produit-elle une déclaration?**	Oui	Oui	Oui	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?**	Oui	Oui	Oui	Oui
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	La société	La société	La société	La société
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?**	–	–	–	–
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	–	–	–	–
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Oui	Oui	Oui
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?**	Dividendes	Dividendes	Dividendes	Dividendes
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Oui	Oui
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Oui	Oui

Islande

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Hlutafélag	Sameignarfélagskráð sem sjálfstaeður skattaðili	Sameignarfélag
2.	**Traduction française**	Société à responsabilité limitée	Société de personnes enregistrée en tant qu'entité imposable	Société de personnes
3.	**L'entité produit-elle une déclaration?**	Oui	Oui	Non
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?**	Oui	Oui	Non
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	La société	La société	Les associés
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?**	–	–	Bénéfices commerciaux
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Non	Oui
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Non	Non
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	Dividendes	–	–
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Non
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Non

Japon

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Kabushiki-kaisha[1]	Yugen-kaisha[2]	Gomei-kaisha[3]	Goshi-kaisha[4]
2.	**Traduction française**	Société anonyme	Société à responsabilité limitée	–	–
3.	**L'entité produit-elle une déclaration?**	Oui	Oui	Oui	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?**	Oui	Oui	Oui	Oui
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	L'entité	L'entité	L'entité	L'entité
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	–	–	–	Non
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Non	Non	Non
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Oui	Oui	Oui
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	Dividendes	Dividendes	Dividendes	Dividendes
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Oui	Oui
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Oui	Oui

Japon *(suite)*

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Kumiai[5]	Tokumei Kumiai[6]	Kyodo-Kumiai[7]	Jinkaku-naki-shadan[8]
2.	**Traduction française**	–		Association coopérative	–
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Non	Non	Oui	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Non	Non	Oui	Oui
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	Les membres	Les membres	L'entité	L'entité
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	La nature fiscale ne change pas	La nature fiscale ne change pas[9]	–	–
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	–		–	–
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Oui, retenue à la source au taux de 20 %[10]	Oui	Oui
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?**		La nature fiscale ne change pas[9]	Dividendes	Dividendes
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Non	Oui	Oui
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Non	Oui	Oui

1. Société courante constituée en vertu du Code de commerce. Tous les actionnaires ont une responsabilité limitée.
2. Structure couramment utilisée par les petites entreprises et régie par la Loi sur les sociétés à responsabilité limitée. Tous les membres ont une responsabilité limitée.
3. Les membres ont une responsabilité illimitée sur les dettes de l'entreprise. Il s'agit d'une personne morale constituée en vertu du Code de commerce et soumise à l'impôt sur les sociétés.
4. Chaque entité doit compter au moins un membre ayant une responsabilité illimitée et un membre ayant une responsabilité limitée. Un membre dont la responsabilité est limitée ne peut pas participer à la gestion. Il s'agit d'une personne morale constituée en vertu du Code de commerce et soumise à l'impôt sur les sociétés.
5. Contrat conclu en vertu du Code civil et ne constituant pas une personne morale distincte en tant que telle.
6. Entité constituée en vertu du Code de commerce et très différente d'un « Kumiai ». On pourrait la comparer à la « stille Gesellschaft » (société en participation) allemande ; l'une des caractéristiques de ce type de contrat est que seul l'entrepreneur est reconnu comme entité exerçant une activité.
7. Entité constituée en vertu d'une législation spéciale. La liste de ces entités figure dans l'annexe III de la Loi sur l'imposition des sociétés et elles sont soumises à l'impôt sur les sociétés à un taux minoré.
8. Pourrait être traduit par « organisation non-juridique » : il s'agit d'une entité non constituée en société pour laquelle des dirigeants ou des représentants ont été choisis. Elle n'est soumise à l'impôt sur les sociétés que si elle exerce les activités à but lucratif prévues par la loi.
9. L'entrepreneur déclare tous les bénéfices réalisés dans le cadre du Tokumei-kumiai. Lorsqu'il distribue des bénéfices aux investisseurs, cette distribution fait l'objet d'une retenue à la source, sauf si le nombre des investisseurs est inférieur à dix. Si les investisseurs sont non résidents, le revenu est classé en tant que revenu issu de biens situés au Japon.
10. Voir la note précédente.
11. Voir la note 9.

Luxembourg

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Société anonyme (S.A.)	Société à responsabilité limitée (SARL)	Société en commandite simple (SECS)	Société en commandite par actions (SECA)
2.	**Traduction française**				
3.	**L'entité produit-elle une déclaration?**	Oui	Oui	Oui	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?**	Oui	Oui	Non	Oui
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	De la société	De la société	Des associés	Des associés / de la société[1]
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?**	–	–	Bénéfices commerciaux	Bénéfices commerciaux
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**				
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Oui	Non	Oui[2]
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?**	Comme un dividende	Comme un dividende		Comme un dividende
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Non	Oui
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Non	Oui

Luxembourg *(suite)*

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Société en nom collectif (SENC)	Société coopérative	Société civile	Association en participation
2.	**Traduction française**				
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Oui	Oui	Oui	Non
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Non	Oui	Non	Non
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	Des associés	De la société	Des associés	Des associés
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	Bénéfices commerciaux		Dépend de la nature des activités[3]	Revenus de placement[4]
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**				
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Oui	Non	Non
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**		Comme un dividende		
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Oui	Non	Non
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Oui	Non	Non

1. La part du commandité est déduite de la base d'imposition de la société. Le commandité doit faire figurer cette part dans sa déclaration de revenus.
2. Non, dans le cas du commandité.
3. Revenus d'activités agricoles ou forestières, loyers, revenus indépendants, bénéfices commerciaux ou revenus de placement.
4. Les revenus de l'associé actif sont considérés comme des bénéfices commerciaux.

Mexique

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Asociación enParticipación[1] (A en P)
2.	**Traduction française**	
3.	**L'entité produit-elle une déclaration?**	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Oui
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	L'entité[2]
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	–
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	Dividendes
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui[3]
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui

1. En droit civil mexicain, une « A en P » est une entité non constituée en société, dans la mesure où sa nature juridique est celle d'un contrat.
2. L'impôt est acquitté par un des membres au nom de l'entité sur le total des revenus considérés comme des revenus commerciaux. Si ce membre n'acquitte pas l'impôt, les autres membres sont conjointement responsables de la dette fiscale.
3. Bien qu'une « A en P » ne soit pas considérée comme une société en droit civil mexicain, elle est considérée comme une société du point de vue fiscal et imposée en tant que telle à compter de 1999.

Pays-Bas

1. **Nom et abréviation usuelle**	Vennootschap onder firma (V.O.F.)	Commanditaire vennootschap (C.V.)	Open Commanditaire vennootschap (open C.V.)
2. **Traduction française**	Société en nom collectif	Société en commandite simple	Société en commandite simple « ouverte » (parts librement transférables)
3. **L'entité produit-elle une déclaration?**	Non	Non	Oui, uniquement pour les revenus attribués aux associés commanditaires
4. **L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Non	Non	Même réponse que sous 3
5. **L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	Les membres	Les membres	L'entité
6. **Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	La nature fiscale ne change pas	La nature fiscale ne change pas	La nature fiscale ne change pas
7. **Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Le taux est déterminé en fonction de chaque membre	Le taux est déterminé en fonction de chaque membre	Le taux est déterminé en fonction de l'associé commandité
8. **Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Non	Uniquement si le bénéficiaire est un associé commanditaire
9. **Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	–	–	Dividendes
10. **Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Non	Oui
11. **Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Non	Oui

Pays-Bas *(suite)*

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Naamloze vennootschap(N.V.)	Besloten vennootschap (B.V.)	Maatschap
2.	**Traduction française**	Société anonyme	Société à régime de responsabilité limitée	Société de personnes
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Oui	Oui	Non
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Oui	Oui	Non
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	L'entité	L'entité	Les membres
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	–	–	La nature fiscale ne change pas
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non, le même pour tous les revenus	Non, le même pour tous les revenus	Oui, le taux est déterminé en fonction de chaque membre
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Oui	Non
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?**	Dividendes	Dividendes	–
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Non
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Non

Nouvelle-Zélande

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Partnerships (ordinary)	Special Partnerships[1]	Qualifying Companies[2]
2.	**Traduction française**	Société de personnes (ordinaires)	Société de personnes (spéciales)	Sociétés par actions éligibles
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Oui	Oui	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Non	Non	Oui
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	Associés	Associés	Dette de la société mais les actionnaires sont responsables en cas de défaut
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	La nature fiscale ne change pas	La nature fiscale ne change pas	–
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Oui	Non
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Non	Non
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?**	–	–	–
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Non	Oui
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Non	Oui

1. Certains associés des sociétés de personnes spéciales ont une responsabilité limitée quant aux dettes.
2. Les sociétés par actions éligibles ne peuvent gagner plus de 10 000 NZ$ sinon leur statut devient celui d'une société par actions ordinaire.

Norvège

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Ansvarlig selskap	Kommandit selskap	Indre selskap	Aksjeselskap
2.	**Traduction française**	Société en nom collectif[1]	Société en commandite simple[2]	Société en participation[3]	Société à responsabilité limitée
3.	**L'entité produit-elle une déclaration?**	Non	Non	Non	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?**	Non	Non	Non	Oui
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	Les associés	Les associés	Les associés	La société
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	Bénéfices commerciaux[4]	Bénéfices commerciaux	Bénéfices commerciaux	–
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**				
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Non	Non	Oui
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?**	–	–	–	Dividendes
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Non	Non	Oui
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Non	Non	Oui

1. Une société en nom collectif est une société dans laquelle les associés sont tenus personnellement et indéfiniment responsables de toutes les dettes sociales, solidairement ou en partie si les parties ajoutées constituent le total des dettes sociales et que l'entreprise agit en tant que telle envers des tiers. Il n'y a aucune différence du point de vue fiscal.
2. Une société en commandite simple est une entreprise dans laquelle l'un au moins des associés est tenu indéfiniment responsable des dettes sociales et l'un au moins des associés exerce une responsabilité limitée sur un montant défini des dettes sociales, sauf s'il s'agit d'un associé commanditaire.
3. Une société en participation est une société qui n'intervient pas en tant que telle dans ses relations avec les tiers. Les associés peuvent avoir une responsabilité limitée ou illimitée.
4. Les revenus de la société de personnes seront considérés comme des bénéfices industriels ou commerciaux. En ce qui concerne les associés qui résident à l'étranger, le résultat variera selon que les associés possèdent ou non un établissement stable. S'ils en possèdent un, les revenus seront considérés comme des bénéfices industriels ou commerciaux. Si les associés ne perçoivent que des revenus passifs (en l'absence d'établissement stable), la nature des revenus (dividendes, intérêts ou redevances) entre en ligne de compte et l'article correspondant de la convention est appliqué.

Pologne

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Spólka komadytowa	Spólka jawna	Spólka prawa cywolnego (s.c)
2.	**Traduction française**	Société en commandite simple	Société de personnes enregistrée	Société civile
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Non	Non	Non
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?**	Non	Non	Non
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	Les associés	Les associés	Les associés
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	La nature fiscale ne change pas	La nature fiscale ne change pas	La nature fiscale ne change pas
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	–	–	–
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Non	Non
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	–	–	–
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Non	Non
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Non	Non

République Slovaque

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Spoloènost's ruèenim obmedzením (s.r.o.)	Verejná obchodná spoloènost' (v.o.s)	Komanditná spoloènost'[1] (k.s.)
2.	**Traduction française**	Société à responsabilité limitée	Société en nom collectif	Société en commandite simple
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Oui	Non	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Oui	Non	Oui
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	La société	Les associés	Les associés et la société
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	–	Bénéfices commerciaux	Bénéfices commerciaux
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Oui	Oui
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Non	Oui
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?**	Dividendes		Dividendes
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Dividendes	Non	Non
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Non	Non

1. L'assiette fiscale de la société en commandite simple est divisée entre les associés commandités et les associés commanditaires. Les revenus des associés commandités sont imposés à leur niveau en tant que bénéfices commerciaux. Les associés commandités doivent mentionner ces revenus sur leur déclaration. Les revenus des associés commanditaires sont imposés en tant que bénéfices commerciaux d'une société. Le revenu partagé entre les associés commandités est déduit de l'assiette fiscale de la société.

Espagne

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Sociedad Colectiva	Sociedad Comanditaria	Sociedad Anónima
2.	**Traduction française**	Société en nom collectif	Société en commandite	Société anonyme
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Oui	Oui	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Oui	Oui	Oui
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	La société	La société	La société
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**		–	–
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Non	Non
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Oui	Oui
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?**	Dividendes	Dividendes	Dividendes
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une« société »pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Oui
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un« résident »pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Oui

Espagne *(suite)*

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Sociedad limitada	Sociedad civil
2.	**Traduction française**	Société limitée	Société de personnes de droit civil
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Oui	Non
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Oui	Non
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	La société	Les associés
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	–	La nature fiscale ne change pas
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	–
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Non
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?**	Dividendes	–
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Non
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Non

Suède

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Handelsbolag (HB)	Kommanditbolag (KB)	Aktiebolag (AB)
2.	**Traduction française**	Société en nom collectif	Société en commandite	Société par actions
3.	**L'entité produit-elle une déclaration?**	Oui	Oui	
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même[1]?**	Non	Non	Oui
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	Chaque associé	Chaque associé	La société
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal[2]?**	Bénéfices commerciaux	Bénéfices commerciaux	–
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Oui	–
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Non	Oui
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?**	–	–	Dividendes
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Non	Oui
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Non	Oui

1. Le revenu imposable est calculé au niveau de la société. L'impôt est toutefois liquidé au niveau de chaque associé en fonction de sa part du revenu de la société et chaque associé est redevable de son propre impôt.
2. Lorsque la société exploite une entreprise, l'ensemble des revenus de la société est considéré comme bénéfices commerciaux.

Suisse

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)	Kollektiv-gesellschaft (Co, Cie)	Kommandit-gesellschaft (Co, Cie)	Einfachege-sellschaft
2.	**Traduction française**	Société à responsabilité limitée	Société en nom collectif	Société en commandite simple	Société civile
3.	**L'entité produit-elle une déclaration?**	Oui	Non	Non	Non
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même?**	Oui	Non	Non	Non
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	La société			
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal?**	–			
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	–			
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Non	Non	Non
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal?**	Dividendes	–	–	–
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Non	Non	Non
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Non[1]	Non	Non[1]

1. En vertu de dispositions spécifiques figurant dans des conventions fiscales signées par la Suisse, l'entité peut être réputée résidente de Suisse aux fins de l'application des conventions.

Turquie

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Anonim Sirket (AS)	Limited Sirket (Ltd/ S)	Kollektif Sirket
2.	**Traduction française**	Société à responsabilité limitée	Société à responsabilité limitée	Société en nom collectif
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Oui	Oui	Non
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Oui	Oui	Non
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	L'entité	L'entité	L'associé
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	–	–	Bénéfices commerciaux
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Non	Non
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Oui	Non
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	Dividendes	Dividendes	–
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Non
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Non

Turquie *(suite)*

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Adi Sirket	Eshamli Komandit Sirket
2.	**Traduction française**	Société de personnes	Société en commandite
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Non	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Non	Oui
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	L'associé	L'entité
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	Bénéfices commerciaux	Bénéfices commerciaux ou dividendes[1]
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Non
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Oui
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	–	Dividendes
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Oui
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Non	Oui

1. Le revenu des associés qui ont une responsabilité illimitée est considéré comme bénéfices commerciaux et le revenu des associés qui ont une responsabilité limitée est considéré comme des dividendes.

Royaume-Uni

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Limited Liability Company (Ltd/Plc)	Unlimited Company	Unincorporated Association
2.	**Traduction française**	Société à responsabilité limitée	Société à responsabilité limitée	Association sans personnalité morale
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Oui	Oui	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Oui	Oui	Oui
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	L'entité	L'entité	L'entité
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**			
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non – le même pour tout le revenu de l'entité	Non – le même pour tout le revenu de l'entité	Non – le même pour tout le revenu de l'entité
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Oui	Oui
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	Dividendes	Dividendes	Dividendes
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Oui
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui	Oui

Royaume-Uni *(suite)*

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Industrial & Provident Societies (IPS)	Ordinary Partnerships	Limited Partnerships
2.	**Traduction française**	Organismes d'entraide et de prévoyance	Sociétés en nom collectif	Sociétés en commandite simple
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Oui	Non	Non
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Oui	Non	Non
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	L'entité	L'associé	L'associé
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**		La nature fiscale ne change pas	La nature fiscale ne change pas
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non – le même pour tout le revenu de l'entité	Le taux est fonction de chaque associé	Le taux est fonction de chaque associé
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Non	Non
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	Dividendes	–	–
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Non	Non
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Non	Non

États-Unis

1.	**Nom et abréviation usuelle**	Corporation[1] (including federal or state law corporations, publicly traded partnerships, insurance companies, and banks)	Partnership[2]
2.	**Traduction française**	Société par actions (incluant les sociétés constituées sous la législation fédérale ou celle des États, les sociétés de personnes du marché public, les sociétés d'assurance et les banques)	Société de personnes
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Oui	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Oui	Non
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	L'entité	Les associés
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal ?**	–	Même nature fiscale
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Oui
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Non
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	Dividendes	–
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Non
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Le revenu, les bénéfices ou les gains sont considérés comme ceux d'un résident uniquement dans la mesure où les associés sont résidents

États-Unis *(suite)*

1.	**Nom et abréviation usuelle**	S Corporation	Real Estate Investment Trust (REIT), and Regulated Investment Company (RIC)
2.	**Traduction française**	Société par actions « S »	Fiducie d'investissement immobilière et société d'investissement réglementée
3.	**L'entité produit-elle une déclaration ?**	Oui	Oui
4.	**L'impôt sur le revenu de l'entité est-il établi au nom de l'entité elle-même ?**	Non	Oui[3]
5.	**L'impôt sur le revenu de l'entité constitue-t-il une dette de l'entité ou de ses membres ?**	Les membres	L'entité
6.	**Si l'impôt est payé par les membres, comment est classé le revenu du point de vue fiscal**	Même nature fiscale	–
7.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Oui	Non
8.	**Le taux et le type d'impôt applicables au revenu de l'entité sont-ils déterminés sur la base de la situation des membres ?**	Non	Oui
9.	**Si la réponse à 8 est oui, comment le revenu est-il classé du point de vue fiscal ?**	–	Dividendes ou gain en capital
10.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme une « société » pour l'application des conventions fiscales ?**	Oui	Oui
11.	**Votre pays considère-t-il l'entité comme un « résident » pour l'application des conventions fiscales ?**	Le revenu, les bénéfices ou les gains sont considérés comme ceux d'un résident uniquement dans la mesure où les associés sont résidents[4]	Oui

1. Les sociétés en nom collectif, les sociétés à responsabilité limitée (LLC), les sociétés en commandite, les fiducies exploitant une entreprise et les autres entités qui ne sont pas expressément incluses dans la liste des entités constituant des sociétés par actions peuvent choisir d'être imposées soit comme société par actions, soit comme société de personnes.
2. Voir la note 1.
3. Une déduction est toutefois accordée pour les dividendes versés
4. Tous les membres d'une société par actions « S » doivent être soit des citoyens des États-Unis, soit des personnes physiques qui sont des étrangers résidents (aux fins du droit interne).

Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE

(adopté par le Comité des affaires fiscales le 27 janvier 2000)

Table des matières

Introduction . . . . . R(16)-3

I. La suppression de l'article 14 . . . . . R(16)-3

II. Quelles sont les activités qui relèvent de l'article 14 ? . . . . . R(16)-4

III. Quelles sont les entités qui relèvent de l'article 14 ? . . . . . R(16)-6

IV. Quelles sont, sur le plan pratique, les différences entre l'imposition au titre de l'article 7 et celle au titre de l'article 14 ? . . . . . R(16)-7

a) Existe-t-il des différences entre la notion « d'établissement stable » et celle de « base fixe » ? . . . . . R(16)-8

b) L'article 14 limite-t-il l'imposition à la source aux revenus de services rendus personnellement par le contribuable ? . . R(16)-11

c) Les règles spécifiques des paragraphes 2-7 de l'article 7 sont-elles applicables à l'article 14 ? . . . . . R(16)-15

d) Existe-t-il des différences entre les compétences fiscales attribuées au pays de la source par les articles 7 et 14 ? . . . . R(16)-16

e) La distinction entre les articles 7 et 14 a-t-elle une incidence sur les distinctions de la législation interne ? . . . . . R(16)-17

V. La suppression de l'article 14 impose-t-elle des modifications de l'article 7 ? . . . . . R(16)-17

Notes . . . . . R(16)-17

ANNEXE. Modifications du Modèle de Convention fiscale résultant de la décision de supprimer l'article 14 . . . . . R(16)-19

Modifications aux articles . . . . . R(16)-19

Modifications aux Commentaires . . . . . R(16)-23

Avant-propos

Cette publication, la septième de la série « Questions de fiscalité internationale », inclut le rapport intitulé « Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale ». Le Comité des affaires fiscales a adopté ce rapport et a décidé de le mettre en diffusion générale le 27 janvier 2000.

L'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE traite de l'imposition des professions libérales et autres activités de caractère indépendant. Le présent rapport examine un certain nombre de problèmes relatifs à l'interprétation et l'application de l'article 14. Il recommande que l'article 14 soit supprimé du Modèle de Convention fiscale et indique un certain nombre de modifications à apporter au Modèle suite à cette suppression. Ces modifications seront incluses dans la prochaine mise à jour du Modèle.

INTRODUCTION

1. En 1996, le Comité a mis en place un sous-groupe de travail pour examiner un certain nombre de problèmes d'interprétation et d'application de l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Cette publication contient le rapport de ce sous-groupe de travail, qui a été approuvé par le Comité le 27 janvier 2000[1]. La principale recommandation de ce rapport est la suppression de l'article 14 du Modèle de Convention fiscale. La section I du rapport présente la recommandation de supprimer l'article 14. Les sections II à V reprennent l'analyse de la relation entre les articles 7 et 14 sur laquelle s'appuie la recommandation. L'annexe contient une description des modifications du Modèle de Convention fiscale qui résulteront de la suppression de l'article 14.

I. LA SUPPRESSION DE L'ARTICLE 14

2. Ayant examiné les divers problèmes d'application et d'interprétation posés par l'article 14, le Comité a estimé que tous ces problèmes appelaient la question plus fondamentale de savoir s'il y avait lieu de maintenir cet article dans le Modèle de Convention fiscale.

3. Pour parvenir à une conclusion sur cette question, le Comité a examiné la relation entre les articles 7 et 14. Les questions suivantes, qui sont abordées dans les sections II à IV ci-après, sont apparues particulièrement pertinentes à cet égard :

- Quelles sont les activités qui relèvent de l'article 14 et non de l'article 7 ? La distinction entre ces activités est-elle satisfaisante et facile à appliquer ?
- Quelles sont les entités qui relèvent de l'article 14 et non de l'article 7 ?
- Quelles sont, sur le plan pratique, les différences entre l'imposition au titre de l'article 7 et celle au titre de l'article 14 ? En particulier, y a-t-il des différences entre les notions d'établissement stable et de base fixe ?
- Si l'article 14 devait être supprimé, faudrait-il modifier l'article 7 ?

4. Comme l'indiquent les paragraphes ci-dessous, le Comité a conclu qu'en ce qui concerne ces différents aspects des articles 7 et 14, il n'y avait pas de différences pratiques entre ces deux articles ou, lorsque de telles différences existaient, elles ne semblaient pas justifiées. Ayant conclu que les différences éventuelles d'ordre pratique entre les articles 7 et 14 n'apparaissaient pas justifiées, le Comité a envisagé deux approches : essayer de supprimer ces différences en calquant l'article 14 sur l'article 7 ou supprimer purement et simplement l'article 14. Le Comité a conclu que la suppression de l'article 14

dans le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE constituerait la solution la plus logique.

5. Le retrait de l'article 14 du Modèle impose un certain nombre de modifications aux dispositions du Modèle ainsi qu'aux Commentaires correspondants, sachant qu'il en aurait été de même de toute solution maintenant l'article 14 dans le Modèle de Convention fiscale. Ces modifications sont présentées en annexe.

II. QUELLES SONT LES ACTIVITÉS QUI RELÈVENT DE L'ARTICLE 14 ?

6. S'il n'y a pas de différences de résultat entre l'application de l'article 7 et celle de l'article 14, il n'est pas nécessaire de faire une distinction entre les activités qui relèvent du premier article et celles qui relèvent du second. Cependant, s'il y a de telles différences (par exemple si l'on applique la règle du paragraphe 3 de l'article 5 ou si une règle des 183 jours figure à l'article 14 mais non à l'article 7 — voir ci-dessous), cette distinction est bien nécessaire.

7. La réponse à la question de savoir quelles sont les activités qui relèvent de l'article 14 n'est toutefois pas du tout évidente. Dans une large mesure, l'incertitude résulte du fait que, si le Modèle de Convention de 1963 mentionnait les « professions libérales ou d'autres activités indépendantes de caractère analogue » le Modèle actuel se réfère aux « professions libérales ou autres activités de caractère indépendant » en adoptant donc une formulation plus large.

R (16)

8. Par exemple, on a fait observer que les activités de sous-traitance dans le secteur de la construction, qui relèveraient normalement de l'article 7, peuvent entrer dans le champ d'application de cette formulation plus large. Cela a abouti à la suggestion selon laquelle la nouvelle formulation devrait être remplacée par « autres activités analogues » ou « services analogues » pour éviter ce résultat et donc revenir en partie sur les modifications opérées dans le Modèle de 1977.

9. Un certain nombre de pays membres ont indiqué qu'en pratique, ils n'appliquaient l'article 14 qu'aux professions libérales, laissant donc de côté en fait la référence aux « autres activités de caractère indépendant ». Le Comité n'a pas pu définir directement cette phrase, notant qu'interprétée littéralement elle pourrait s'appliquer à toute activité relevant de l'article 7. Si le paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 14 précise que cet article exclut « les activités industrielles et commerciales », on a fait observer qu'une interprétation stricte des termes du paragraphe et la priorité donnée à l'article 14 sur l'article 7 par le paragraphe 7 de ce dernier article aboutissent à une conclusion différente. Par ailleurs, on a noté que la référence aux

« professions ou autres activités », au paragraphe 1, laisse entendre qu'il y a également une incompatibilité entre le texte de l'article, qui couvre les professions et autres activités, et son titre, qui ne vise que les professions indépendantes.

10. Le Comité s'est demandé si la formulation du paragraphe 1 de l'article devait être amendée en reprenant la formulation figurant dans le Projet de Convention sur la double imposition de 1963. Cela aurait cependant exigé de préciser quelles activités étaient « de caractère analogue » aux professions libérales. Le Comité a estimé qu'il serait difficile de déterminer quelles sont ces activités « de caractère analogue », et il a été d'avis que ces activités n'incluraient pas celles qui sont exercées par des entreprises de construction sous-traitantes.

11. Le fait que la modification de 1977 ne semble pas avoir posé de difficultés pratiques pour déterminer les activités qui relèvent de l'article 14 doit être attribué au fait que les dispositions des articles 7 et 14 sont similaires et que l'article 14 a été généralement considéré comme uniquement applicable aux personnes physiques de manière à réduire au minimum l'importance de la distinction entre les activités qui relèvent de l'article 7 et celles qui relèvent de l'article 14. Il faut toutefois admettre que les modifications de 1977 pouvaient finalement occasionner des difficultés pratiques, notamment dans les cas où les dispositions des paragraphes 3 à 6 de l'article 5, s'appliqueraient. Par ailleurs, comme on le verra ci-dessous, on peut se demander s'il y a lieu de limiter l'application de l'article 14 aux personnes physiques. Ce sont toutes ces difficultés qui justifient la décision de supprimer l'article 14.

12. Le Comité a par ailleurs examiné la relation entre les articles 14 et 15. Sur la base de la seconde phrase du paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 14 et du titre de l'article 14, qui mentionne les professions « indépendantes » par opposition à la formule « professions dépendantes » que l'on trouve dans le titre de l'article 15, il est clair que les activités couvertes par l'article 14 excluent celles qui sont menées dans le cadre d'un emploi salarié. Il est cependant parfois difficile de faire la distinction entre les activités particulières menées dans le cadre d'un emploi salarié et celles qui sont effectuées à titre indépendant (par exemple dans le cas de professeurs et d'enseignants d'universités auxquels il est demandé d'effectuer des recherches ou de faire quelques conférences dans un autre pays). La suppression de l'article 14 ne résoudra pas ce problème car la distinction est également valable aux fins des articles 7 et 15. Si le paragraphe 2 de l'article 3 prévoit que ce type de cas doivent être résolus sur la base de la législation interne de l'État qui applique la convention, on admet que cela pourrait aboutir à des conflits de compétence qu'il faudrait résoudre le cas échéant par la procédure amiable (voir également la partie III du rapport sur l'application des conventions fiscales aux sociétés de personnes).

III. QUELLES SONT LES ENTITÉS QUI RELÈVENT DE L'ARTICLE 14 ?

13. Le champ d'application de l'article 14, au regard des personnes concernées, n'apparaît pas non plus clairement. La principale question qui se pose est de savoir si cet article s'applique seulement aux personnes physiques ou s'il s'applique également aux personnes morales. Un autre problème est de savoir dans quelle mesure il s'applique aux sociétés de personnes.

14. On a parfois soutenu que l'utilisation du pronom « *his* » dans la version anglaise du paragraphe 1 de l'article 14 indique qu'initialement l'article ne devait viser que les personnes physiques. Toutefois, le Comité a jugé que cet argument était loin d'être convaincant dans la mesure où la version anglaise du paragraphe 1 de l'article 4, qui s'applique de toute évidence autant aux personnes physiques qu'aux personnes morales, utilise également le pronom « *his* » lorsqu'il se réfère aux différents critères pris en compte pour conclure à une obligation fiscale illimitée.

15. Si les Commentaires sur l'article 14 ne traitent pas directement de cette question, les commentaires sur le modèle des Nations Unies notent qu'en général le Groupe d'experts a estimé qu'un paiement effectué en rémunération de services rendus par une personne physiques relèverait de l'article 14, alors que « les versements faits à une entreprise pour la fourniture de services par les employés ou d'autres personnels de cette entreprise sont couverts par l'article 5 » [c'est-à-dire qu'ils devraient relever de l'article 7 en raison de la définition de la notion d'établissement stable prévue à l'article 5]. Cette affirmation peut cependant s'expliquer par le fait que le modèle des Nations Unies comporte une règle des 183 jours applicable aux services dans les deux articles mais que seule la clause qui figure à l'article 5 est rédigée d'une manière qui la rend directement applicable à une personne morale. Par ailleurs, les commentaires sur le modèle des Nations Unies autorisent expressément les parties qui estiment que la relation entre les articles 5 et 14 a besoin d'être clarifiée, à le faire dans le cadre de négociations, admettant ainsi le risque d'incertitude.

R (16)

16. Dans une observation sur les Commentaires sur l'article 14 (*cf.* paragraphe 4.1), le Mexique a officiellement affirmé sa position selon laquelle l'article 14 s'applique également aux personnes morales. Ce point de vue est partagé par d'autres pays, tels que la Turquie, qui ont également interprété l'article 14 comme applicable aux personnes morales.

17. Le Comité a noté que la constitution de sociétés par des membres de professions libérales était plus fréquente à l'heure actuelle qu'à l'époque où l'article 14 a été rédigé. Comme il ne voyait aucune raison d'appliquer des réglementations différentes aux services selon qu'ils étaient fournis par une personne physique (article 14) ou par une personne morale (article 7)[2], ou de

maintenir des articles différents si les règles étaient les mêmes, il a considéré que c'était une raison de plus de supprimer l'article 14.

18. L'application de l'article 14 aux sociétés de personnes pose d'autres problèmes. Les pays qui appliquent aux sociétés de personnes le régime de la transparence fiscale admettent en général que l'article 14 s'applique aux personnes physiques associées dans le cadre de ces sociétés[3]. Cela pose cependant la question de savoir si les associés doivent alors fournir personnellement des services dans le pays de la source pour y être imposables sur leur part des revenus de la société de personnes imputable à une base fixe de cette société établie dans ce pays. Cette question est examinée plus loin.

19. Dans le cas des pays qui n'appliquent pas aux sociétés de personnes le régime de la transparence fiscale, le résultat risque d'être différent puisque dans ce cas, le problème de l'application de l'article 14 aux personnes morales, qui est examiné ci-dessus, se poserait.

20. Les sociétés de personnes mixtes, dans lesquelles certains associés sont des personnes physiques alors que d'autres sont des personnes morales, poseraient un problème particulier s'il apparaissait que l'article 14 ne s'appliquait qu'aux personnes physiques. Dans ce cas, ou bien les associés qui sont des personnes morales seraient couverts par l'article 7 alors que ceux qui sont des personnes physiques seraient couverts par l'article 14, ou bien l'article 14 ne s'appliquerait à aucun associé d'une société de personnes lorsque l'un d'entre eux au moins est une personne morale. Aucune de ces approches ne serait satisfaisante.

IV. QUELLES SONT, SUR LE PLAN PRATIQUE, LES DIFFÉRENCES ENTRE L'IMPOSITION AU TITRE DE L'ARTICLE 7 ET CELLE AU TITRE DE L'ARTICLE 14 ?

21. D'emblée, le Comité est convenu que même s'il y avait des différences pratiques importantes entre les règles de l'article 7 et celles de l'article 14, il ne semblerait pas y avoir de justification valable à la différence de traitement qui en résulte entre les membres de professions libérales regroupés en grandes sociétés de personnes ou en sociétés de capitaux. Cette différence de traitement ne semble pas adaptée aux nouvelles modalités de prestations transnationales de services alors qu'un certain nombre de membres de professions libérales, notamment d'ingénieurs, fournissent leurs services par l'intermédiaire de sociétés de capitaux.

22. En vue de déterminer s'il y a d'importantes différences pratiques entre les dispositions de l'article 7 et celles de l'article 14, le Comité a analysé les questions suivantes :

— Existe-t-il des différences entre la notion « d'établissement stable » et celle de « base fixe » ?
— L'article 14 limite-t-il l'imposition à la source des revenus de services rendus personnellement par le contribuable ?
— Les règles spécifiques des paragraphes 2-7 de l'article 7 sont-elles applicables à l'article 14 ?
— Existe-t-il des différences dans les compétences fiscales conférées à l'État de la source par les articles 7 et 14 ?
— La distinction entre les articles 7 et 14 a-t-elle une incidence sur les distinctions de la législation interne ?

a) Existe-t-il des différences entre la notion « d'établissement stable » et celle de « base fixe » ?

23. Si l'article 7 se réfère à la notion « d'établissement stable » qui est définie à l'article 5, l'article 14 se réfère à la notion de « base fixe » qui n'est pas définie. Le Comité s'est demandé s'il y avait des différences pratiques entre ces deux concepts et, dans l'affirmative, si elles étaient voulues. Il a conclu que, sauf dans le cas où les règles des paragraphes 3 à 6 de l'article 5 s'appliquent, il n'était pas possible de trouver, en pratique, des différences entre les deux notions.

R (16)

24. Le Comité a noté que, d'après les travaux effectués dans ce domaine, il semblerait qu'un établissement stable suppose une permanence plus marquée qu'une base fixe. Par ailleurs, on a fait observer que, selon la définition de « l'établissement stable », il est nécessaire que des activités industrielles ou commerciales soient effectivement exercées dans une installation fixe d'affaires alors qu'une telle condition n'est pas nécessaire en ce qui concerne une base fixe, dont on exige seulement qu'elle soit disponible régulièrement.

25. Dans la mesure où la notion d'établissement stable est plus étroite que celle de base fixe, on peut soutenir que le fait de supprimer l'article 14 aurait pour effet de relever le seuil d'imposition, ce qui poserait alors des problèmes portant par exemple sur l'application des articles 10, 11 et 12. L'un des exemples qui ont été évoqués à cet égard est celui d'un bureau qui serait ouvert pour fournir des services mais qui, du fait d'événements ultérieurs, ne serait jamais utilisé à cette fin. Certes, ce bureau ne relèverait pas de la définition d'un établissement stable, dans la mesure où aucune activité industrielle ou commerciale n'y serait exercée, mais on pourrait soutenir qu'il constitue une base fixe.

26. Le Comité a cependant estimé que la fixation d'un seuil plus faible, à supposer qu'il existe, ne poserait pas de problèmes pratiques importants. Dans l'exemple ci-dessus, il n'y aurait pas de revenus de services à imposer et les dispositions des paragraphes 4 des articles 10 et 11 et du paragraphe 3 de l'article 12 ne seraient pas applicables dans la mesure où ces paragraphes supposent que des professions indépendantes soient exercées à partir de la base fixe.

27. Le Comité a par ailleurs noté qu'il serait difficile de trouver une quelconque différence entre les mots « installation fixe d'affaires » et « base fixe ». En fait, on pourrait soutenir que la notion de « base » à partir de laquelle des activités sont exercées est un peu plus étroite que celles d'« installation d'affaires » et que la condition selon laquelle le résident « ne dispose de façon habituelle » d'une base fixe qui figure à l'article 14 mais non à l'article 7 pourrait en fait limiter le champ d'application de l'article 14 et avoir pour effet d'appliquer dans certains cas un seuil d'imposition plus élevé que dans le cadre de l'article 7. Par exemple, on peut soutenir qu'il y a des cas où les revenus sont imputables à une base fixe qui est parfois, mais pas régulièrement, disponible pour l'exercice de ces activités et que ces revenus échappent donc à l'imposition à la source au titre de l'article 14.

28. Malgré les différences théoriques de ce type, le Comité ne pouvait pas en principe trouver d'exemples de bases fixes qui ne soient pas des établissements stables ou *vice versa*. En particulier, les exemples de « bases fixes » envisagés au paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 14, c'est-à-dire le cabinet d'un médecin, d'un avocat ou d'un architecte, pourraient, par exemple, tout aussi bien constituer des établissements stables.

29. Toutefois, en parvenant à cette conclusion, le Comité a distingué le cas des règles des paragraphes 3 à 6 de l'article 5. Si les Commentaires sur l'article 14 « importent » les principes de l'article 7, ils ne se réfèrent pas du tout à l'article 5. Cela confirmerait la conclusion, fondée sur une interprétation stricte des articles 5 et 14, que les règles de ces paragraphes ne s'appliquent pas aux bases fixes. Si l'on peut soutenir que la référence, dans les Commentaires sur l'article 14, aux règles de l'article 7 concernant « la répartition des bénéfices entre le siège et un établissement stable » pourrait constituer une référence indirecte à l'article 5, ce lien semble ténu.

30. Pour essayer de déterminer si les principes de l'article 5 doivent s'appliquer aux bases fixes, les règles les plus importantes à prendre en compte sont celles des paragraphes 3, 5 et 6 de cet article.

1) Paragraphe 3 : chantier de construction

31. La question de savoir si l'on devrait appliquer à une base fixe la règle figurant au paragraphe 3 de l'article 5, selon laquelle un chantier de

construction ou de montage ne constitue un établissement stable que s'il dure plus de 12 mois, a des conséquences pratiques, en particulier en ce qui concerne les services rendus par des ingénieurs et architectes.

32. D'une part, la plupart des pays membres ont indiqué qu'en pratique, ils considèrent que les ingénieurs ou architectes qui possèdent un bureau ou un chantier de construction particulier durant plus de 12 mois sont considérés comme disposant d'une base fixe ; d'autre part, ils n'excluent pas qu'une base fixe puisse exister même si le chantier de construction a duré moins longtemps.

33. Cette approche apparaît compatible avec la conclusion selon laquelle la règle applicable aux chantiers de construction qui figure au paragraphe 3 de l'article 5 n'est pas applicable aux bases fixes puisque cette règle est rédigée comme une exception à la notion d'établissement stable plutôt que comme une règle permettant de constater l'existence d'un établissement stable. Elle pose cependant la question de savoir s'il y a lieu d'appliquer des régimes différents aux diverses activités exercées sur le même chantier. La suppression de l'article 14 signifiera que les activités des ingénieurs et architectes sur un chantier de construction seront désormais assujetties au seuil général d'imposition applicable aux autres non-résidents qui exercent des activités sur un chantier de construction, et ce résultat semble convenable au Comité.

R (16)

2) Paragraphes 5 et 6 : règles applicables aux agents dépendants et indépendants

34. Un problème similaire est de savoir si les règles dites des agents dépendants et indépendants qui figurent aux paragraphes 5 et 6 de l'article 5 doivent être applicables aux bases fixes.

35. Dans certains cas, la règle de l'agent indépendant qui figure au paragraphe 6 a été appliquée pour en conclure qu'il n'existait pas de base fixe. La décision 75-131 de l'administration fiscale des États-Unis, qui a été suivie d'un certain nombre de décisions similaires[4], se référait aux Commentaires sur l'article 14 antérieurs à 1977, en vertu desquels l'article 14 était fondé sur les mêmes principes que l'article 7, en vue de conclure que la règle de « l'agent indépendant » figurant à l'article 5 s'appliquait de telle manière qu'une société américaine intervenant en tant qu'agent pour le compte d'un concertiste français ne constituait pas une base fixe de cet artiste. Par ailleurs, dans une décision de 1992, la *Hoge Raad* néerlandaise a estimé qu'un modèle résidant aux Pays-Bas ne disposait pas d'une base fixe par l'intermédiaire de son agent en France et en Allemagne.

36. Il ne semble pas cependant y avoir de cas où le paragraphe 5 aurait été appliqué pour conclure qu'il existe une base fixe. Comme l'application du

paragraphe 5, contrairement à celle du paragraphe 6, aboutirait à une imposition à la source additionnelle, elle doit obéir à des critères plus stricts.

37. Là encore, le Comité n'a pas trouvé de raison de ne pas appliquer les règles des paragraphes 5 et 6 aux activités couvertes par l'article 14 et il estime donc convenable de rendre ces règles applicables à de tels revenus par la suppression de l'article 14.

b) L'article 14 limite-t-il l'imposition à la source aux revenus de services rendus personnellement par le contribuable ?

38. Une question qui a suscité un certain intérêt consiste à savoir si l'application de l'imposition à la source en vertu de l'article 14 est limitée à la personne qui fournit les services ou si elle s'applique aussi à toute personne qui tire des revenus de ces services. L'exemple suivant illustre le problème. A, B et C, qui sont des avocats résidents de l'État A constituent une société de personnes. Cette société ouvre un bureau dans l'État B, où seul D, nouvel associé résident de l'État B fournit des services. Il est convenu que les revenus de la société de personnes seront répartis également entre les quatre associés de sorte que chacun d'entre eux percevra une part des revenus des services rendus dans l'État A de même que dans l'État B. Dans ce cas, la question qui se pose est de savoir si l'article 14 permet à l'État B d'imposer cette partie des revenus liés aux services rendus sur son territoire qui sont perçus par les associés résidant dans l'État A, même si ces associés n'ont pas eux-mêmes fourni de services dans l'État B.

39. La première approche consiste à considérer que l'article 14, de même que l'article 7, s'applique à toute personne qui tire des revenus de services rendus par l'intermédiaire d'une base fixe de sorte que les associés A, B et C sont imposables dans l'État B. Selon cette approche, on soutient que, puisque le paragraphe 1 de l'article 14 se réfère aux « revenus qu'un résident … tire d'une profession libérale » et non aux « revenus qu'un résident … tire de sa profession », le paragraphe peut s'appliquer à une personne qui n'exerce pas la profession mentionnée à ce paragraphe mais qui en tire des revenus. Cette approche réduit les différences entre l'article 14 et l'article 7 mais semble confirmer indirectement l'opinion selon laquelle l'article 14 s'applique également aux sociétés.

40. La seconde approche consiste à considérer que l'article 14 permet seulement à l'État B d'imposer les revenus imputables à une base fixe qui est utilisée par un non-résident pour exercer sa profession libérale de sorte que A, B et C ne sont pas imposables dans l'État B dès lors qu'ils ne fournissent pas personnellement de services dans cet État. Selon cette approche, les mots « pour l'exercice de ses activités » sont interprétés de telle manière que le bureau situé dans l'État B n'est pas considéré comme une base fixe à la

disposition permanente de A, B et C pour l'exercice de leurs activités, puisqu'ils n'y exercent pas d'activités.

41. La seconde approche restreint considérablement le champ d'application de l'article 14. Il semble qu'elle offre des possibilités d'évasion fiscale puisqu'elle permet à tous les bénéfices liés à l'exercice d'une profession libérale par l'intermédiaire d'une base fixe d'échapper à l'imposition à la source dès lors que ces revenus sont versés à des associés non résidents. De même, cette approche empêcherait l'État dans lequel est situé la base fixe d'imposer d'éventuels bénéfices de la société de personnes pouvant être attribués à cette base fixe dès lors que les activités de la société de personnes dans cet État seraient exercées exclusivement par des salariés.

42. Il est évident que la seconde approche aboutirait à un résultat incompatible avec l'article 7, notamment compte tenu des implications du paragraphe 5 de l'article 5 (la règle « de l'agent constituant un établissement stable ») dans le contexte juridique d'une société de personnes.

43. On a cependant affirmé que la seconde approche permet de résoudre les importantes difficultés administratives qui résulteraient de la première approche, en vertu de laquelle chacun des associés de la société de personnes qui disposent de bureaux dans un grand nombre de pays serait tenu de se conformer aux obligations fiscales applicables dans tous ces pays (et serait notamment obligé de transmettre un grand nombre de déclarations fiscales). Cela explique peut-être pourquoi certains pays ont adopté la seconde approche[5]. Par exemple, dans une décision de 1993 de l'administration fiscale, les États-Unis ont adopté la seconde approche et décidé que les associés allemands résidents d'une société de personnes allemande qui possédaient un bureau aux États-Unis ne seraient pas assujettis à l'impôt dans ce pays sur la part des revenus qui est imputable à ce bureau, dans la mesure où ils ne fournissent pas de services aux États-Unis. Toutefois, cette approche est désormais expressément rejetée par les États-Unis dans leurs conventions fiscales les plus récentes. Il convient en outre de noter que des textes spécifiques ont été adoptés aux États-Unis pour édicter des règlements permettant d'alléger certaines des difficultés évoquées précédemment[6].

R (16)

44. Le Comité a conclu que la première approche était la bonne. Il a estimé que la seconde approche, outre le fait qu'elle aboutissait à un résultat inadapté, était fondée sur une interprétation erronée de l'article 14. Selon le Comité, lorsqu'on applique l'article 14 aux revenus imputés à chaque associé, les activités de la société de personnes peuvent être réparties dans les mêmes proportions que la base fixe de la société, de sorte qu'on peut dire que l'associé « dispose d'une base fixe… pour exercer ses activités ». Cela est conforme au point de vue exprimé dans le rapport sur l'application du Modèle de Convention fiscale aux sociétés de personnes. De toute évidence, la

suppression de l'article 14 fera à coup sûr en sorte que la seconde approche ne soit plus invoquée.

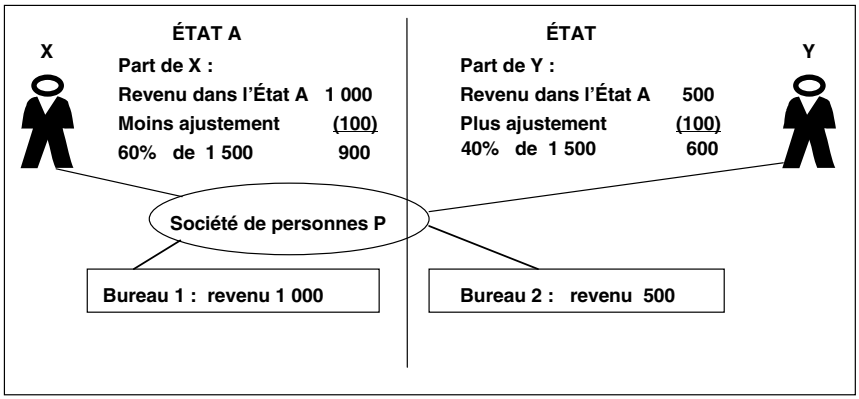
45. Le Comité a cependant noté que l'on retrouverait également avec l'article 7 les mêmes difficultés administratives décrites au paragraphe 48 en ce qui concerne l'article 14. Pour cette raison, le Comité est favorable à une solution plus générale pour ces problèmes[7]. Il considère par exemple, que la démarche législative adoptée par les États-Unis constitue une façon utile de traiter ce problème. Le Comité s'est par ailleurs demandé dans quelle mesure ces difficultés administratives constituaient un problème pratique plutôt que théorique.

46. On a indiqué à cet égard que les contribuables peuvent éviter les difficultés administratives évoquées précédemment en prévoyant dans leur convention d'association que les revenus dégagés dans un pays donné seront uniquement ou prioritairement attribués aux associés qui résident dans ce pays (règle « de répartition spéciale »).

47. Il semble cependant que les pays adoptent des positions différentes quant à la reconnaissance de ces règles de répartition spéciale par la fiscalité. Certains pays s'estiment tenus de suivre les dispositions de la convention d'association à la fois en ce qui concerne le montant et la nature ou la source de la part du revenu de la société qui est attribuée à un associé. D'autres pays considèrent que la part du revenu de la société de personnes revenant à un associé recouvre la même part au prorata de l'ensemble des éléments de revenus dégagés par la société de personnes indépendamment de tout accord contractuel visant à répartir ces éléments de revenu en fonction de leur nature ou de leur source. On constate aussi des positions intermédiaires, certains pays pouvant admettre de telles règles de répartition spéciale à des fins fiscales tant qu'elles ont une substance économique ou sous réserve de règles générales ou spécifiques anti-évasion leur permettant de ne pas prendre en considération les répartitions de revenus principalement motivées par des facteurs fiscaux. Un pays peut aussi conditionner son acceptation de ces règles à l'obligation que ces règles ne permettent pas des paiements compensatoires à un associé pour le cas ou le type ou la source de revenus qui lui est attribuée aboutirait à réduire sa part des revenus de la société de personnes.

48. C'est un autre exemple des nombreuses différences de traitement fiscal des sociétés de personnes dans le cadre du droit national des pays membres. Comme les dispositions du Modèle de Convention fiscale ne limitent pas l'application du droit interne en ce qui concerne ce problème particulier, il est admis que des conflits peuvent surgir à cet égard. L'exemple suivant donne une illustration d'un tel conflit.

Exemple : *La société de personnes P a été créée dans l'État A. Un associé X réside dans l'État A, pays pratiquant l'imputation et qui admet les répartitions spéciales à des fins d'imposition. L'associé Y réside dans l'État B, pays pratiquant l'exonération, mais qui n'admet pas les répartitions spéciales. La société de personnes P dispose d'un bureau 1 dans l'État A qui dégage un revenu de 1 000 en année 01 ; il dispose aussi d'un bureau 2 dans l'État B qui dégage un revenu de 500 la même année. La convention d'association prévoit que sous réserve d'un ajustement de « péréquation », l'associé X est habilité à percevoir le revenu dégagé par la société de personnes dans l'État A et l'associé Y le revenu dégagé dans l'État B. L'ajustement de « péréquation » correspond à la somme qu'il faut ajouter ou soustraire de ce revenu pour faire en sorte que les parts respectives de X et Y du bénéfice d'ensemble de la société de personnes équivalent à 60 % et 40 %.*



R (16)

49. Dans cet exemple, l'État B va considérer, d'après son droit interne, que l'associé X tire 300 (60 % de 500) d'une base fixe située sur son territoire et que l'associé Y, qui est imposé comme résident, perçoit 200 (40 % de 500) de son territoire et est habilité à une exemption pour les 400 (40 % de 1 000) qu'il perçoit de l'État A.

50. L'État A, qui admet les répartitions spéciales, va considérer que l'associé X tire la totalité de son revenu (900) de l'État A. Il considérera en outre que seul le montant de l'ajustement (c'est-à-dire 100) constitue le revenu de l'associé Y tiré d'une base fixe située sur son territoire.

51. En conséquence, l'associé X va être imposé sur un revenu de 900 dans l'État A et l'État A va considérer que ce revenu provient de son territoire. Il sera en outre imposé sur un revenu de 300 dans l'État B, qui estime que ce revenu provient de son propre territoire. Il s'ensuit une double imposition du revenu de 300 en raison des différences de règles de répartition et du conflit qui en résulte en ce qui concerne la source du revenu de l'associé X. En revanche, l'associé Y ne sera imposé que sur un revenu de 200 dans l'État B et de 100

dans l'État A, somme que l'État A considère comme attribuable à une base fixe située sur son territoire ; il y aura donc une double non-imposition du revenu de 300 dans son cas.

52. Le Comité a conclu qu'il s'agit d'un conflit sur la source du revenu. Il a noté que certaines conventions résolvent ce type de conflit en disposant que le revenu qui est susceptible d'être imposé dans un État conformément à la convention sera considéré comme provenant de sources situées dans cet État aux fins de l'application des dispositions de la convention traitant de l'élimination de la double imposition. Il a également noté que les conclusions formulées à la partie III du rapport sur l'application du Modèle de Convention fiscale aux sociétés de personnes pourraient également être applicables dans la mesure où un conflit quant à la source du revenu pourrait également constituer un conflit de définition.

53. Le Comité a aussi examiné le traitement des « salaires » ou paiements analogues pouvant être versés à un associé pour compléter le revenu qui lui est attribué aux termes des règles de répartition spéciale (par exemple, dans le cas d'un associé qui est invité à travailler dans un nouveau bureau établi dans une économie de marché émergente). Selon le droit interne de certains pays, ces versements doivent être considérés comme des revenus salariaux de l'associé plutôt que comme une part du revenu de la société, ce qui réduit le montant du revenu attribuable aux associés non résidents. Le fait que d'autres pays puissent adopter le point de vue inverse peut donner lieu à des conflits de compétence. En outre, les principes énoncés dans la partie III du rapport sur l'application du Modèle de Convention fiscale aux sociétés de personnes contribueraient à éviter des situations dans lesquelles de tels conflits aboutiraient à une double imposition ou une double exemption.

54. Une autre possibilité à envisager est celle d'un bureau d'une société de personnes situé dans un pays donné, bureau auquel sont accordées des commissions « garanties » par les autres bureaux de la même société de personnes afin d'accroître artificiellement le revenu attribuable à ce bureau aux fins de l'application de règles de répartition spéciale. Le Groupe d'étude a conclu que de telles dispositions risquaient de poser des problèmes au vu du paragraphe 2 de l'article 7 qui, d'après les Commentaires sur cet article, est implicitement applicable pour déterminer le revenu attribuable à une base fixe.

c) Les règles spécifiques des paragraphes 2-7 de l'article 7 sont-elles applicables à l'article 14 ?

55. Si le paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 14 prévoit que les dispositions de l'article 7 et leurs Commentaires peuvent être utilisés comme guide pour l'interprétation et l'application de l'article 14, il a été fait observer

que le texte de cet article n'autorise pas clairement une telle conclusion. Par ailleurs, si les Commentaires sur l'article 14 confirment expressément l'application à l'article 14 des dispositions des paragraphes 2 et 3 de l'article 7, ils ne mentionnent pas les paragraphes 4 à 7 de cet article.

56. Le Comité a constaté que les pays membres ont généralement considéré que les paragraphes 2-6 de l'article 7, dès lors qu'ils sont pertinents pour un cas particulier, s'appliquent aux revenus actuellement traités par référence à l'article 14. Il en a conclu que la suppression de l'article 14 rendait inutile de préciser cette position. Il est cependant apparu difficile de dire dans quelle mesure la règle de priorité qui figure au paragraphe 7 de l'article 7 peut ou doit s'appliquer à l'article 14.

d) Existe-t-il des différences entre les compétences fiscales attribuées au pays de la source par les articles 7 et 14 ?

57. Si l'article 7 prévoit l'imposition par le pays de la source des « bénéfices » imputables à un établissement stable, l'article 14 autorise l'État de la source à imposer les « revenus » imputables à une base fixe.

58. D'une part, il est clair que la notion de bénéfice correspond au revenu « net », c'est-à-dire après déduction des dépenses correspondantes, et ce résultat est confirmé par le paragraphe 3 de l'article 7. En revanche, la notion de revenu qui est utilisée à l'article 14 peut être interprétée d'une manière plus large et permettre une imposition du revenu brut ou net. Cette interprétation est confirmée par le fait que l'expression « revenu qu'un résident… tire », qui figure à l'article 14, figure aussi dans d'autres articles, tels que l'article 6 (revenus immobiliers) et 17 (artistes et sportifs) pour lesquels elle a été interprétée comme autorisant l'imposition des versements bruts[8]. On peut soutenir qu'une autre confirmation de cette interprétation est le fait que le paragraphe 3 de l'article 24 (non-discrimination), qui a une incidence directe sur la déduction des dépenses afférentes à un établissement stable, n'est pas applicable aux bases fixes.

R (16)

59. Cependant, le paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 14 prévoit expressément que les dépenses encourues pour une base fixe doivent être déductibles dans la détermination du revenu imputable à cette base fixe dans des conditions analogues à celles qui sont prévues par le paragraphe 3 de l'article 7. La plupart des pays membres ont confirmé qu'en pratique leur pays autoriserait la déduction des dépenses dans l'imposition des revenus imputables à une base fixe et ont estimé qu'il n'y aurait aucune raison de prévoir des modalités d'imposition différentes selon qu'elles sont appliquées en vertu de l'article 7 ou de l'article 14. Ils ont cependant reconnu la difficulté qui résultait de l'utilisation, à l'article 14, de l'expression « revenus qu'un

résident… tire ». Là encore, les éventuelles incertitudes à cet égard seront levées par la suppression de l'article 14.

e) La distinction entre les articles 7 et 14 a-t-elle une incidence sur les distinctions de la législation interne ?

60. Le Comité a recherché dans quelle mesure les différences éventuelles entre les articles 7 et 14 peuvent avoir une incidence lorsque, selon la législation interne, il existe des règles distinctes pour l'imposition des services rendus par les profession libérales et celles des autres bénéfices industriels ou commerciaux (par exemple, lorsque la comptabilité sur la base des encaissements-décaissements s'applique aux activités des professions libérales mais non aux autres activités).

61. On a noté que si les pays membres peuvent ainsi appliquer des règles distinctes dans leurs législations internes, la distinction entre l'article 7 et l'article 14 est sans influence sur l'application de ces règles puisque les distinctions opérées par les conventions fiscales n'influent généralement pas sur l'application des distinctions effectuées en vertu des législations internes, sauf peut-être pour l'application des dispositions relatives au crédit d'impôt étranger.

62. Sur cette base, le Comité a conclu que la suppression de l'article 14 n'empêchera pas les pays de continuer à opérer des distinctions entre les services rendus par les professions libérales et les autres bénéfices industriels ou commerciaux en vertu de leurs législations fiscales internes.

V. LA SUPPRESSION DE L'ARTICLE 14 IMPOSE-T-ELLE DES MODIFICATIONS DE L'ARTICLE 7 ?

63. Avec la suppression de l'article 14, les revenus précédemment couverts par cet article relèveront de l'article 7. Le Comité a jugé important de confirmer ce résultat, afin que l'on ne puisse pas soutenir que l'article 21 ou l'article 15 pourrait s'appliquer à ces revenus. Le Comité a estimé qu'indépendamment des modifications résultant directement de la suppression de cet article, il serait utile de modifier les Commentaires sur les articles 5 et 7 et même certains articles du Modèle, en particulier pour s'assurer que la notion d'entreprise s'applique aux prestations de services rendues par les membres des professions libérales.

Notes

1. Au moment d'adopter le rapport, l'Italie et le Portugal ont indiqué se réserver le droit de continuer à inclure dans leurs conventions l'article 14 visant l'imposition des professions indépendantes.

2. On peut citer comme exemple d'une exploitation possible des différences constatées entre les articles 7 et 14 le cas d'une personne physique qui exerce pour son propre compte des activités d'architecte ou d'expert et qui déciderait de conclure un contrat dans un autre pays par l'intermédiaire d'une entreprise individuelle afin de se voir appliquer l'article 7 et de profiter de l'exclusion prévue au paragraphe 3 de l'article 5 (voir paragraphes 31 à 33).

3. La Suède adopte cependant une approche différente car elle considère les sociétés de personnes étrangères et leurs associés comme des personnes morales aux fins d'imposition, de sorte que les sociétés de personnes étrangères fiscalement transparentes et leurs associés n'ont pas le droit de bénéficier des conventions fiscales pour ce qui est des revenus de la société.

4. Voir par exemple les décisions de l'administration fiscale 78-12-038, 78-12-045, 78-38-063 et 82-49-047.

5. On a aussi indiqué que cette deuxième approche assurait un meilleur résultat en ce qui concerne l'application des abattements individuels et de taux progressifs. Il s'agit cependant de considérations qui plaident de façon générale pour une imposition selon le critère de résidence par opposition au critère de la source. Il convient en outre de noter qu'en ce qui concerne l'imposition par le pays de résidence d'un associé, la mise en œuvre d'un système de crédit pour impôt étranger ou d'exemption assortie d'une progression réduit les difficultés que pose la première approche à cet égard.

6. Voir l'article 1141(a) de l'*United States Taxpayer Relief Act* de 1997.

7. Comme on l'a vu plus haut (*cf.* note 3), la Suède traite la plupart des sociétés étrangères de personnes comme des contribuables aux fins de la fiscalité suédoise, ce qui permet d'éviter ces difficultés administratives dans le cas des sociétés étrangères de personnes. Le Comité a néanmoins conclu que l'adoption générale de cette approche poserait plus de problèmes qu'elle n'en résoudrait quant à l'application de conventions fiscales aux revenus de sociétés de personnes.

R (16)

8. Voir par exemple la dernière phrase du paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 6 ainsi que le paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 17.

ANNEXE

MODIFICATIONS DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE RÉSULTANT DE LA DÉCISION DE SUPPRIMER L'ARTICLE 14

Cette annexe inclut les modifications au Modèle de Convention fiscale résultant de la décision de supprimer l'article 14. Les modifications au texte actuel des articles du Modèle de Convention fiscale et de leurs Commentaires sont indiqués en caractères ~~biffés~~ pour les suppressions et ***gras italiques*** pour les ajouts.

Modifications aux articles

Article 3

1. Au paragraphe 1 de l'article 3, les alinéas c) à f) sont redésignés d) à g) et les alinéas c) et h) sont ajoutés :

> ***c) le terme « entreprise » s'applique à l'exercice de toute activité ou affaires.***
>
> ***h) les termes « activité », par rapport à une entreprise, et « affaires » comprennent l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant.***

Article 6

2. Remplacer le paragraphe 4 de l'article 6 par le paragraphe suivant :

> 4. Les dispositions des paragraphes 1 et 3 s'appliquent également aux revenus provenant des biens immobiliers d'une entreprise ~~ainsi qu'aux revenus des biens servant à l'exercice d'une profession indépendante~~.

Article 10

3. Remplacer le paragraphe 4 de l'article 10 par le paragraphe suivant :

> 4. Les dispositions des paragraphes 1 and 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident~~, soit~~ une activité ***d'entreprise*** ~~industrielle ou commerciale~~ par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, ~~soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située~~ et que la participation génératrice de dividendes s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 ~~ou de l'article 14, suivant les cas,~~ sont applicables.

4. Remplacer le paragraphe 5 de l'article 10 par le paragraphe suivant :

5. Lorsqu'une société qui est un résident d'un État contractant tire des bénéfices ou des revenus de l'autre État contractant, cet autre État ne peut percevoir aucun impôt sur les dividendes payés par la société, sauf dans la mesure où ces dividendes sont payés à un résident de cet autre État ou dans la mesure où la participation génératrice des dividendes se rattache effectivement à un établissement stable ~~ou à une base fixe~~ situés dans cet autre État, ni prélever aucun impôt, au titre de l'imposition des bénéfices non distribués, sur les bénéfices non distribués de la société, même si les dividendes payés ou les bénéfices non distribués consistent en tout ou en partie en bénéfices ou revenus provenant de cet autre État.

Article 11

5. Remplacer le paragraphe 4 de l'article 11 par le paragraphe suivant :

4. Les dispositions des paragraphes 1 and 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts, résident d'un État contractant, exerce dans un autre État contractant d'où proviennent les intérêts~~, soit~~ une activité ***d'entreprise*** ~~industrielle ou commerciale~~ par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, ~~soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située~~ et que la créance génératrice des intérêts s'y rattache effectivement. Dans ce cas les dispositions de l'article 7 ~~ou de l'article 14 , suivant les cas,~~ sont applicables.

R (16)

6. Remplacer le paragraphe 5 de l'article 11 par le paragraphe suivant :

5. Les intérêts sont considérés comme provenant d'un État contractant lorsque le débiteur est un résident de cet État. Toutefois, lorsque le débiteur des intérêts, qu'il soit ou non un résident d'un État contractant, a dans un État contractant un établissement stable~~, ou une base fixe,~~ pour lequel la dette donnant lieu au paiement des intérêts a été contractée et qui supporte la charge de ces intérêts, ceux-ci sont considérés comme provenant de l'État où l'établissement stable~~, ou la base fixe,~~ est situé.

Article 12

7. Remplacer le paragraphe 3 de l'article 12 par le paragraphe suivant :

3. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des redevances, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent les redevances, ~~soit~~ une activité ***d'entreprise*** ~~industrielle ou commerciale~~ par

l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé~~, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située~~, et que le droit ou le bien générateur des redevances s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 ~~ou de l'article 14, suivant les cas,~~ sont applicables.

Article 13

8. Remplacer le paragraphe 2 de l'article 13 par le paragraphe suivant :

2. Les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant, ~~ou de biens mobiliers qui appartiennent à une base fixe dont un résident d'un État contractant dispose dans l'autre État contractant pour l'exercice d'une profession indépendante~~ y compris de tels gains provenant de l'aliénation de cet établissement stable (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise) ~~ou de cette base fixe~~, sont imposables dans cet autre État.

Article 14

9. Supprimer l'article 14. Les autres articles du Modèle ne seront pas renumérotés. L'entête « article 14 » et le titre de l'article figureront donc entre crochets assortis de la mention « Supprimé ».

Article 15

10. Remplacer le titre de l'article 15 par le titre suivant :

REVENU D'EMPLOI ~~PROFESSIONS DÉPENDANTES~~

11. Remplacer l'alinéa 2 *c*) de l'article 15 par l'alinéa suivant :

c) la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ~~ou une base fixe~~ que l'employeur a dans l'autre État.

Article 17

12. Remplacer le paragraphe 1 de l'article 17 par le paragraphe suivant :

1. Nonobstant les dispositions des articles ~~14~~ **7** et 15, les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant en tant qu'artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre État.

13. Remplacer le paragraphe 2 de l'article 17 par le paragraphe suivant :

2. Lorsque les revenus d'activités qu'un artiste du spectacle ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif lui-même, mais à une autre personne, ces revenus sont imposables, nonobstant les dispositions des articles **7**~~, 14~~ et 15, dans l'État contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées.

Article 19

14. Remplacer le paragraphe 3 de l'article 19 par le paragraphe suivant :

3. Les dispositions des articles 15, 16, 17 et 18 s'appliquent aux salaires, traitements et autres rémunérations similaires ainsi qu'aux pensions payés au titre de services rendus dans le cadre d'une ***activité d'entreprise*** ~~activité industrielle ou commerciale~~ exercée par un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales.

Article 21

15. Remplacer le paragraphe 2 de l'article 21 par le paragraphe suivant :

R (16)

2. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas aux revenus autres que les revenus provenant de biens immobiliers tels qu'ils sont définis au paragraphe 2 de l'article 6, lorsque le bénéficiaire de tels revenus, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant ~~soit~~ une ***activité d'entreprise*** ~~industrielle ou commerciale~~ par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, ~~soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située,~~ et que le droit ou le bien générateur des revenus s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 ~~ou de l'article 14, suivant les cas,~~ sont applicables.

Article 22

16. Remplacer le paragraphe 2 de l'article 22 par le paragraphe suivant :

2. La fortune constituée par des biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant ~~ou par des biens mobiliers qui appartiennent à une base fixe dont un résident d'un État contractant dispose dans l'autre État contractant pour l'exercice d'une profession indépendante,~~ est imposable dans cet autre État.

Modifications aux Commentaires

Commentaires sur l'article 1

17. Modifier le paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 1 comme suit :

> 4. De plus, selon l'approche qu'ils adoptent, les États contractants peuvent appliquer différentes dispositions de la Convention aux revenus versés par la société de personnes à un associé. Dans les États où les sociétés de personnes sont considérées comme des sociétés, les bénéfices distribués aux associés peuvent être considérés comme des dividendes (paragraphe 3 de l'article 10) alors que, pour d'autres États, tous les bénéfices d'une société de personnes, qu'ils soient ou non distribués, sont considérés comme des bénéfices commerciaux des associés (article 7). Dans de nombreux États, les bénéfices provenant de l'activité des sociétés de personnes comprennent, aux fins d'imposition, la totalité ou une partie des rémunérations spéciales versées à ses associés par la société (telles que les loyers, intérêts, redevances, ou rémunérations de services rendus), tandis que dans d'autres États, ces versements ne sont pas traités comme des bénéfices d'entreprises (article 7) mais sont régis par d'autres articles (dans les exemples mentionnés ci-dessus ce sont respectivement les articles 6, 11, 12~~, 14~~ ou 15 qui s'appliquent.

18. Remplacer le paragraphe 14 des Commentaires sur l'article 1 par ce qui suit :

> 14. La « théorie de la transparence » semble avoir une place appropriée dans les conventions avec les pays où l'imposition est nulle ou très faible et dans lesquels ne sont normalement exercées que peu ***d'***activités ***d'entreprise importantes*** ~~industrielles ou commerciales~~. Même dans ces cas, il serait nécessaire de modifier la disposition ou de la remplacer par une autre afin de préserver les activités ***d'entreprise*** ~~industrielles ou commerciales~~ de bonne foi.

19. Remplacer l'alinéa 21 *b*) des Commentaires sur l'article 1 par ce qui suit :

> 21. *Clause relative à l'activité*
>
> Les dispositions précédentes ne s'appliquent pas lorsque la société exerce des activités ~~industrielles ou commerciales~~ ***d'entreprise*** importantes dans l'État contractant dont elle est un résident et que l'allégement d'impôt demandé à l'autre État contractant concerne un revenu qui a un lien avec ces activités.

R (16)

20. Remplacer le paragraphe 27 des Commentaires sur l'article 1 par ce qui suit :

> 27. Les *États-Unis* sont d'avis que les « activités ***d'entreprise*** ~~industrielles ou commerciales~~ consistant à faire ou gérer des investissements, sauf lorsqu'il s'agit des activités bancaires ou des activités d'assurance exercées par des banques ou compagnies d'assurance », devraient être exclues des activités ~~industrielles ou commerciales~~ ***d'entreprise*** mentionnées au sous-alinéa *ii*) du paragraphe *b*) du paragraphe 21 des Commentaires. Sans cette précision, un résident d'un pays tiers pourrait mettre sur pied un montage classique d'utilisation abusive d'une convention par l'utilisation d'une société relais et prétendre que cette société a des activités ~~industrielles ou commerciales~~ ***d'entreprise*** importantes (la gestion du portefeuille personnel du résident du pays tiers) et que le revenu (dividendes et intérêts) à l'égard duquel les avantages de la Convention sont demandés est rattaché à ces activités.

Commentaires sur l'article 3

21. Remplacer le paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 3 par ce qui suit :

R (16)

> 4. Le point de savoir si une activité est exercée dans le cadre d'une entreprise ou si elle est censée en elle-même constituer une entreprise a toujours été tranché conformément aux dispositions de la législation interne des États contractants. On n'a donc pas cherché dans le présent article à définir ***exhaustivement*** ~~à proprement parler~~ le terme « entreprise ». ***Cependant, il y est prévu que le terme « entreprise » s'applique à l'exercice de toute activité ou affaire. Puisque que les termes « activité » et « affaires » sont explicitement définis comme comprenant l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant, la définition du terme « entreprise » vise à préciser que l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant doit être considéré comme constituant une entreprise quel que soit le sens donné à ce dernier terme dans le droit interne d'un État. Les États qui considèrent qu'une telle clarification est inutile sont libres d'omettre la définition du terme « entreprise » dans leurs conventions bilatérales.***

22. Ajouter l'en-tête et le paragraphe 10.1 suivants aux Commentaires sur l'article 3 :

> ***LES TERMES « ACTIVITÉ » ET « AFFAIRES »***
>
> ***10.1 Les termes « activité » et « affaires » ne sont pas définis de façon exhaustive dans la Convention et, aux termes du paragraphe 2, ils devraient avoir la même signification que dans le cadre de la législation***

interne de l'État qui applique la Convention. L'alinéa h) stipule cependant expressément que le terme « activité », lorsqu'utilisé par rapport à une entreprise, et le terme « affaires » comprennent l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant. Cette disposition a été ajoutée en 2000 au moment de la suppression de l'article 14 de la Convention, qui traitait des Professions indépendantes. Cet ajout, qui vise à clarifier que ces termes comprennent l'exercice des activités qui étaient précédemment couvertes par l'article 14, était destiné à éviter toute interprétation restrictive de ces termes qui aurait exclu l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant et qui aurait pu prévaloir dans les États où, selon la législation interne, une personne qui exerce ce type d'activités n'est pas considérée comme faisant des affaires ou comme exerçant une activité d'entreprise. Les États contractants pour lesquels cette difficulté ne se présente pas peuvent convenir bilatéralement de ne pas inclure cette définition.

Commentaires sur l'article 5

23. Ajouter le paragraphe 1.1 suivant aux Commentaires sur l'article 5 :

1.1 Avant 2000, le revenu tiré d'une profession libérale et d'autres activités de caractère indépendant faisait l'objet d'un article séparé, soit l'article 14. Les dispositions de cet article étaient semblables à celles qui s'appliquaient aux bénéfices des entreprises mais on y retrouvait le concept de base fixe plutôt que celui d'établissement stable, puisqu'il avait originellement été considéré que ce dernier concept ne devait s'appliquer que dans le cadre des activités industrielles et commerciales. La suppression de l'article 14 en 2000 a été motivée par le fait qu'aucune différence ne semblait souhaitable entre les concepts d'établissement stable, à l'article 7, et de base fixe, à l'article 14, ni entre la façon de calculer les bénéfices et l'impôt selon que l'article 7 ou l'article 14 s'applique. La suppression de l'article 14 a donc eu comme conséquence que la définition d'établissement stable s'applique désormais à ce qui constituait précédemment une base fixe.

R (16)

24. Remplacer le paragraphe 44 des Commentaires sur l'article 5 par ce qui suit :

44. La *République tchèque* souhaite ajouter au paragraphe 25 ses observations selon lesquelles lorsqu'une entreprise a mis en place un bureau (tel qu'un bureau de représentation commerciale) dans un pays et lorsque les salariés qui y travaillent participent activement à la négociation de contrats pour l'importation de biens ou services dans ce pays, le bureau ne relèvera pas dans la plupart des cas du paragraphe 4 de l'article 5. Il y a participation active aux négociations lorsque les

éléments essentiels du contrat — catégorie, qualité, quantité de produits par exemple ainsi que la date et les conditions de livraison — sont déterminés par le bureau en question. Ces activités constituent un élément distinct et indispensable des activités ~~industrielles ou commerciales~~ de l'entreprise étrangère et non pas simplement des activités à caractère auxiliaire ou préparatoire.

Commentaires sur l'article 6

25. Remplacer les paragraphes 3 et 4 des Commentaires sur l'article 6 par ce qui suit :

3. Le paragraphe 3 précise que la règle générale s'applique quelle que soit la forme d'exploitation des biens immobiliers. Il ressort du paragraphe 4 que les dispositions des paragraphes 1 et 3 s'appliquent également aux revenus de biens immobiliers des entreprises industrielles, commerciales ou autres. ~~et aux revenus des biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession indépendante.~~

4. Il est à noter à cet égard que le droit d'imposition de l'État de la source a priorité sur le droit d'imposition de l'autre État et s'exerce aussi lorsque, dans le cas d'une entreprise ~~ou d'activités autres que les activités industrielles et commerciales~~, les revenus ne proviennent qu'indirectement de biens immobiliers. Ceci n'empêche pas que les revenus de biens immobiliers s'ils sont obtenus par l'intermédiaire d'un établissement stable, soient traités comme revenus d'une entreprise ~~commerciale ou industrielle~~, mais garantit que les revenus de biens immobiliers seront imposés dans l'État où ils se trouvent, également dans le cas où ces biens ne font pas partie d'un établissement stable situé dans cet État. Il est aussi à noter que les dispositions de l'article ne préjugent pas l'application des règles du droit interne en ce qui concerne la manière dont les revenus des biens immobiliers doivent être imposés.

R (16)

Commentaires sur l'article 7

26. Remplacer le paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 7 par ce qui suit :

1. Cet article est, à bien des égards, la suite et le corollaire de l'article 5 qui définit le concept d'établissement stable. Le critère de l'établissement stable est couramment utilisé dans les conventions internationales de double imposition en vue de déterminer si un élément particulier de revenu doit ou non être imposé dans le pays où il est produit ; mais ce critère ne fournit pas par lui-même une solution complète au problème de la double imposition des bénéfices ***des entreprises*** ~~industriels et commerciaux~~. Pour éviter qu'il y ait une double

imposition de cette nature, il est nécessaire de compléter la définition de l'établissement stable en y ajoutant une série convenue de règles permettant de calculer le bénéfice réalisé par l'établissement stable ou par une entreprise effectuant des opérations commerciales avec un membre étranger du même groupe d'entreprises. Pour exprimer la même idée sous une forme légèrement différente, lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce ***son*** ~~une~~ activité ~~industrielle ou commerciale~~ dans l'autre État contractant, les autorités de ce second État doivent se poser deux questions avant d'imposer les bénéfices de l'entreprise : tout d'abord, l'entreprise a-t-elle dans leur pays un établissement stable ? Dans l'affirmative, quels sont éventuellement les bénéfices sur lesquels cet établissement stable doit être imposé ? Ce sont les règles à appliquer pour répondre à cette seconde question qui constituent l'objet de l'article 7. Les règles permettant de calculer les bénéfices réalisés par une entreprise d'un État contractant qui effectue des opérations commerciales avec une entreprise de l'autre État contractant, lorsque les deux entreprises appartiennent au même groupe d'entreprises ou sont en fait sous le même contrôle, sont contenues dans l'article 9.

27. Ajouter le nouveau paragraphe 2.1 suivant aux Commentaires sur l'article 7 :

R (16)

2.1 Avant 2000, le revenu tiré d'une profession libérale et d'autres activités de caractère indépendant faisait l'objet d'un article séparé, soit l'article 14. Les dispositions de cet article étaient semblables à celles qui s'appliquaient aux bénéfices des entreprises mais on y retrouvait le concept de base fixe plutôt que celui d'établissement stable, puisqu'il avait originellement été considéré que ce dernier concept ne devait s'appliquer que dans le cadre des activités industrielles et commerciales. La suppression de l'article 14 en 2000 a été motivée par le fait qu'aucune différence ne semblait souhaitable entre les concepts d'établissement stable, à l'article 7, et de base fixe, à l'article 14, ni entre la façon de calculer les bénéfices et l'impôt selon que l'article 7 ou l'article 14 s'appliquait. De plus, il était parfois difficile de déterminer si une activité donnée était couverte par l'article 7 ou 14 . La suppression de l'article 14 a eu comme conséquence que le revenu tiré d'une profession libérale et d'autres activités de caractère indépendant constitue désormais des bénéfices d'entreprise au sens de l'article 7, ce qui a été confirmé par l'ajout d'une définition des termes « activité » et « affaires » selon laquelle ces termes comprennent l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant.

28. Remplacer le paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 7 par ce qui suit :

> 3. Ce paragraphe traite de deux questions. En premier lieu, il réaffirme le principe généralement énoncé dans les conventions de double imposition selon lequel une entreprise d'un État ne doit pas être imposée dans l'autre État, à moins qu'elle n'exerce ~~une~~ ***son*** activité ~~industrielle ou commerciale~~ dans cet autre État par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Il semble inutile de souligner ici les avantages de ce principe. On se contentera de rappeler qu'il est maintenant admis, dans les relations fiscales internationales, qu'une entreprise d'un État ne peut être vraiment considérée comme participant à la vie économique d'un autre État au point de tomber sous sa juridiction fiscale, que si elle fonde dans cet État un établissement stable.

29. Remplacer le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 7 par ce qui suit :

> 5. Le second point, qui est le plus important, est le principe énoncé dans la deuxième phrase, selon lequel, lorsqu'une entreprise exerce ~~une~~ ***son*** activité ~~industrielle ou commerciale~~ par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'autre État, cet État peut imposer les bénéfices de l'entreprise, mais seulement dans la mesure où ils sont imputables à l'établissement stable ; cela revient à dire que le droit d'imposer ne s'étend pas aux bénéfices que l'entreprise peut tirer de cet État autrement que par l'intermédiaire de son établissement stable. C'est là une question sur laquelle des divergences de vues peuvent se faire jour. Certains pays ont estimé que, lorsqu'une entreprise étrangère crée un établissement stable sur leur territoire, elle se place elle-même sous leur juridiction fiscale, au point qu'ils peuvent à juste titre imposer tous les bénéfices qu'elle tire de leur territoire, que ces bénéfices proviennent de l'établissement stable ou d'autres activités sur le territoire en question. Il a toutefois été jugé préférable d'adopter le principe figurant dans la deuxième phrase du paragraphe 1 ; la règle selon laquelle les bénéfices ***d'une entreprise*** ~~industriels et commerciaux~~ ne doivent être imposés que s'il y a établissement stable est une règle qui, à vrai dire, devrait s'appliquer, non pas à l'entreprise elle-même, mais à ses bénéfices. En d'autres termes, le principe énoncé dans la deuxième phrase du paragraphe 1 repose sur l'idée que, pour imposer les bénéfices réalisés par l'entreprise étrangère dans un pays déterminé, les autorités fiscales de ce pays devraient considérer une par une les diverses sources des bénéfices que l'entreprise tire de leur pays et appliquer à chacune le critère de l'établissement stable. Ceci ne préjuge naturellement pas les dispositions des autres articles.

R (16)

30. Remplacer le paragraphe 8 des Commentaires sur l'article 7 par ce qui suit :

> 8. Mise à part encore une fois la question de l'étendue exacte de la compétence fiscale, le principal argument avancé en faveur de la solution recommandée est qu'elle permet d'adopter des méthodes d'administration simples et efficaces et qu'elle correspond mieux à la conduite courante des affaires. À l'époque moderne, l'organisation des affaires est fort complexe. Il existe, dans les pays membres de l'OCDE, un grand nombre de sociétés dont chacune exerce des activités très diverses et ~~notamment~~ des activités ~~industrielles et commerciales~~ très étendues dans de nombreux pays. Il peut se faire qu'une telle société ait créé un établissement stable dans un second pays et effectue, par l'intermédiaire de cet établissement, un volume appréciable d'affaires portant sur un type particulier d'articles manufacturés ; il peut se faire qu'une partie différente de la même société vende des produits ou articles manufacturés tout différents dans ce deuxième pays, par l'intermédiaire d'agents indépendants ; il peut se faire enfin que la société ait de très sérieuses raisons pour adopter cette méthode — des raisons fondées, par exemple, soit sur la structure historique de son activité, soit sur des motifs de convenance sur le plan commercial. Est-il opportun que les autorités fiscales poussent l'insistance jusqu'à vouloir rechercher minutieusement l'élément « bénéfice » de chaque transaction effectuée par l'intermédiaire d'agents indépendants, en vue d'ajouter ce bénéfice aux bénéfices de l'établissement stable ? Un article ainsi conçu pourrait gêner sérieusement les opérations commerciales ordinaires, ce qui ne serait pas compatible avec les objectifs de la Convention.

R (16)

31. Remplacer le paragraphe 11 des Commentaires sur l'article 7 par ce qui suit :

> 11. Ce paragraphe contient la directive centrale qui doit servir de base au calcul des bénéfices imputables à un établissement stable. On y retrouve l'idée, généralement entérinée dans les conventions bilatérales, que les bénéfices à imputer à un établissement stable sont ceux que cet établissement aurait réalisés si, au lieu de traiter avec son siège central, il avait traité avec une entreprise entièrement distincte aux conditions et aux prix du marché ordinaire. Cela correspond « au principe de pleine concurrence » envisagé dans les Commentaires sur l'article 9. Normalement, les bénéfices ainsi déterminés seraient les mêmes que ceux auxquels les méthodes couramment employées pour l'établissement d'une comptabilité ~~industrielle ou commerciale~~ appropriée devraient permettre d'aboutir. Le principe des prix de pleine concurrence s'étend aussi à l'attribution des bénéfices que l'établissement stable peut retirer d'opérations faites avec d'autres

établissements stables de l'entreprise ; mais les États contractants qui estiment que le paragraphe actuel ne couvre pas en fait ces opérations d'un caractère plus général peuvent, dans leurs négociations bilatérales, convenir d'une rédaction plus détaillée ou modifier le paragraphe 2 de la manière suivante :

> Sous réserve des dispositions du paragraphe 3, lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque État contractant, à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues.

32. Remplacer le paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 7 par ce qui suit :

> 12. Dans la grande majorité des cas, la comptabilité commerciale de l'établissement stable — comptabilité généralement tenue par cette entreprise, ne fût-ce que parce qu'une ~~organisation commerciale ou industrielle~~ ***entreprise*** bien gérée a normalement intérêt à connaître la rentabilité de ses divers établissements — sera utilisée par les autorités fiscales pour déterminer les bénéfices que l'on peut imputer en propre à cet établissement. Exceptionnellement, il peut y avoir des cas où il n'y a pas de comptabilité distincte (*cf.* paragraphes 24 à 28 ci-dessous). Mais, lorsque cette comptabilité existe, elle constitue naturellement le point de départ des opérations d'ajustement lorsqu'un tel ajustement est nécessaire pour déterminer le montant des bénéfices à imputer en propre. Peut-être convient-il de souligner que la directive figurant au paragraphe 2 ne peut servir de justification aux administrations fiscales pour établir des bénéfices hypothétiques qui ne reposeraient sur rien ; il est toujours nécessaire de partir de données réelles, telles qu'elles ressortent de la comptabilité commerciale de l'établissement stable et d'ajuster, le cas échéant, le montant des bénéfices obtenus à partir de ces données réelles.

R (16)

33. Remplacer le paragraphe 21 des Commentaires sur l'article 7 par ce qui suit :

> 21. Un autre cas est lié à la question de savoir s'il y a lieu de considérer qu'une fraction des bénéfices totaux d'une entreprise devrait être regardée comme le résultat d'une bonne gestion. Supposons le cas d'une société dont le siège central est établi dans un pays, mais qui exerce toutes ses activités ***d'entreprise*** ~~industrielles ou commerciales~~ par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans un autre pays. Dans le cas extrême, il pourrait arriver que seules les réunions du conseil

d'administration se tiennent au siège central et que toutes les autres activités de la société en dehors de celles qui comportent des formalités purement juridiques, s'exercent dans l'établissement stable. Dans ce cas, on pourrait en effet soutenir qu'une partie au moins des bénéfices de l'ensemble de l'entreprise est imputable à une gestion judicieuse et au sens des affaires dont font preuve les administrateurs ; cette fraction de bénéfice de l'entreprise devrait donc être imputée au pays où est situé le siège central. Si la société avait été gérée par un organisme de gestion, il n'est pas douteux que cet organisme aurait demandé une rémunération pour ses services et cette rémunération aurait peut-être consisté en un simple pourcentage des bénéfices de l'entreprise. Mais, ici encore, quels que soient les avantages théoriques de cette méthode, des considérations pratiques militent fortement contre son adoption. Dans le cas évoqué, les dépenses de gestion seraient, bien entendu, déduites des bénéfices de l'établissement stable, conformément aux dispositions du paragraphe 3, mais si l'on considère le problème dans son ensemble, il ne semble pas qu'il puisse y avoir des raisons suffisantes pour aller encore plus loin en faisant entrer en ligne de compte à titre de déduction un montant fictif représentant des « bénéfices dus à la gestion ». Il n'y a donc pas lieu, dans les cas semblables au cas extrême évoqué ci-dessus, de tenir compte, dans la détermination des bénéfices imposables de l'établissement stable, de montants fictifs représentant les bénéfices dus à la gestion.

R (16)

34. Remplacer le paragraphe 30 des Commentaires sur l'article 7 par ce qui suit :

30. Bien entendu, il n'est pas question dans le paragraphe 5 des organismes uniquement créés en vue d'effectuer des achats ; ces organismes ne constituent pas des établissements stables et les dispositions du présent article relatives à l'imputation des bénéfices ne peuvent leur être appliquées. Le paragraphe traite du type d'établissement stable qui, bien qu'il exerce également d'autres activités ***d'entreprise*** ~~industrielles ou commerciales~~, effectue des achats pour son siège central. Dans un tel cas, le paragraphe stipule que les bénéfices de l'établissement stable ne doivent pas être majorés d'un montant fictif représentant les bénéfices résultant de ces achats. Il s'ensuit, bien entendu, que toute dépense découlant des activités d'achat sera également exclue du calcul des bénéfices imposables réalisés par l'établissement stable.

35. Remplacer le paragraphe 35 des Commentaires sur l'article 7 par ce qui suit :

> 35. Il a paru néanmoins souhaitable d'énoncer une règle d'interprétation afin de préciser le champ d'application du présent article par rapport aux autres articles concernant une catégorie particulière de revenus. Conformément à la pratique généralement suivie dans les conventions bilatérales en vigueur, le paragraphe 7 donne tout d'abord la préférence aux articles consacrés aux dividendes, intérêts etc. En conséquence, le présent article sera applicable aux revenus ~~industriels et commerciaux~~ ***d'entreprise*** qui n'entrent pas dans les catégories de revenus couvertes par les articles spéciaux et, en outre, aux dividendes, intérêts, etc., qui, en vertu du paragraphe 4 des articles 10 et 11, du paragraphe 3 de l'article 12 et du paragraphe 2 de l'article 21, tombent sous le coup des dispositions du présent article (*cf.* les paragraphes 12 à 18 des Commentaires sur l'article 12 qui traite des principes applicables aux fins de déterminer si, dans le cas particulier des logiciels, des versements doivent être classés soit comme revenu d'activité commerciale visé par les articles 7 ou 14 ou comme gains en capital relevant de l'article 13, soit comme redevances visées par l'article 12). Il est entendu que les éléments de revenu visés par les articles spéciaux peuvent être imposés, compte tenu des dispositions de la Convention, soit séparément, soit comme bénéfices ~~industriels et commerciaux~~ ***d'entreprise***, conformément à la législation fiscale des États contractants.

R (16)

36. Remplacer le paragraphe 54 des Commentaires sur l'article 7 par ce qui suit :

> 54. Le *Mexique* se réserve le droit d'imposer, dans l'État où l'établissement stable est situé, les bénéfices ~~industriels et commerciaux~~ provenant de ventes de biens et de marchandises réalisées directement par son siège situé dans l'autre État contractant, sous réserve que ces biens et marchandises soient identiques ou similaires à ceux qui sont vendus par l'intermédiaire de cet établissement stable. Le Gouvernement du Mexique n'appliquera cette règle que pour prévenir les abus et non pas comme un principe général et absolu ; ainsi, la règle ne sera pas applicable si l'entreprise démontre que les ventes ont été réalisées pour des raisons autres que l'obtention d'un avantage par le biais de la convention.

Commentaires sur l'article 10

37. Remplacer le paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

2. Les bénéfices des sociétés de personnes sont les bénéfices des associés provenant de leur propre activité ; ce sont pour ces derniers des bénéfices ***d'entreprise*** ~~industriels ou commerciaux~~. Aussi l'associé est-il ordinairement imposé personnellement sur sa part du capital et du bénéfice de la société de personnes.

38. Supprimer le paragraphe 32 des Commentaires sur l'article 10 :

~~32. Les règles exposées ci-dessus s'appliquent également lorsque le bénéficiaire des dividendes dispose dans l'autre État contractant, pour l'exercice de l'une des professions mentionnées à l'article 14, d'une base fixe à laquelle se rattache effectivement la participation génératrice des dividendes.~~

39. Remplacer le paragraphe 34 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

34. Le paragraphe 5 exclut l'imposition extra-territoriale des dividendes, c'est-à-dire la pratique des États qui imposent les dividendes distribués par une société non résidente en considération du seul fait que les bénéfices sociaux servant à distribuer ces dividendes proviennent de leur territoire (par exemple, sont produits par l'entremise d'un établissement stable situé sur ce territoire). Le problème de l'imposition extra-territoriale ne se pose évidemment pas lorsque le pays de la source des bénéfices sociaux impose les dividendes parce qu'ils sont versés à un actionnaire qui est résident de cet État ou à un établissement stable~~, ou à une base fixe,~~ situés dans cet État.

R (16)

40. Remplacer le paragraphe 38 des Commentaires sur l'article 10 par ce qui suit :

38. L'application d'une législation destinée à contrecarrer l'évasion fiscale peut cependant présenter des difficultés. Si les revenus sont imputés au contribuable, chaque élément de revenu devra être soumis au régime prévu par les dispositions correspondantes de la Convention (bénéfices ***des entreprises*** ~~industriels ou commerciaux~~, intérêts, redevances). Si cette somme est traitée comme un dividende réputé, il est clair que le montant imposable provient de la société écran et correspond donc à des revenus ayant leur source dans le pays de ladite société. Mais quant à savoir si le montant imposable doit être considéré alors comme un dividende au sens de l'article 10 ou comme entrant dans la catégorie des « autres revenus » visés à l'article 21, rien n'est moins clair. Certains pays, dans leur législation destinée à contrecarrer l'évasion fiscale, considèrent le montant imposable comme un dividende, si bien qu'une exemption d'impôt prévue par une convention fiscale, comme le « privilège d'affiliation », doit aussi lui être appliquée (cas de l'Allemagne). On peut cependant se demander si cela est requis

par la Convention. Si le pays de résidence considère que tel n'est pas le cas, il s'expose au reproche d'empêcher le jeu normal du privilège d'affiliation en imposant par avance le dividende (à titre de dividende réputé).

Commentaires sur l'article 11

41. Remplacer les paragraphes 25 et 30 des Commentaires sur l'article 11 par ce qui suit :

~~25. Les règles exposées ci-dessus s'appliquent également lorsque le bénéficiaire des intérêts dispose dans l'autre État contractant, pour l'exercice de l'une des professions mentionnées à l'article 14, d'une base fixe à laquelle se rattache effectivement la créance génératrice des intérêts.~~

30. Rien ne s'opposerait d'ailleurs, dans l'hypothèse — que ne règle pas le paragraphe 5 — où celui des deux États contractants dont le débiteur des intérêts est un résident et l'État tiers où est situé l'établissement stable pour le compte duquel l'emprunt a été contracté et qui supporte la charge des intérêts, revendiqueraient l'un et l'autre le droit de taxer lesdits intérêts à la source, à ce que ces deux États ainsi, éventuellement d'ailleurs, que l'État de la résidence du bénéficiaire des intérêts, se concertent pour remédier à la double imposition qui résulterait de ces prétentions. Le remède, on le répète, devrait consister en l'établissement entre ces divers États de conventions bilatérales ou d'une convention multilatérale comportant une disposition analogue à celle du paragraphe 5. Une autre solution consisterait en ce que deux États contractants donnent au texte de la deuxième phrase du paragraphe 5 la teneur suivante :

R (16)

> Toutefois, lorsque le débiteur des intérêts, qu'il soit ou non un résident d'un État contractant, a dans un État autre que celui dont il est un résident un établissement stable~~, ou une base fixe,~~ pour lequel la dette donnant lieu au paiement des intérêts a été contractée et qui supporte la charge de ces intérêts, ceux-ci sont considérés comme provenant de l'État où l'établissement stable~~, ou la base fixe,~~ est situé.

Commentaires sur l'article 12

42. Remplacer les paragraphes 1, 10, 11, 14, 16 et 21 des Commentaires sur l'article 12 par ce qui suit :

1. Les redevances pour la concession de licences d'exploitation de brevets et biens similaires, et les rémunérations analogues constituent, en principe, pour le bénéficiaire, des revenus provenant d'une location. La location peut s'effectuer dans le ***cadre de l'exploitation d'une entreprise***

~~d'une exploitation industrielle ou commerciale~~ (par exemple, la concession de l'usage d'un droit d'auteur littéraire par un éditeur~~), dans le cadre d'une profession indépendante (par exemple,~~ ***ou*** la concession de l'usage d'un brevet par l'inventeur), ou sans relation avec une activité quelconque du bailleur (par exemple, la concession de l'usage d'un brevet d'invention par les héritiers de l'inventeur).

10. Les droits de location pour la concession de films cinématographiques sont également traités comme des redevances, que ces films soient projetés dans des salles de spectacles ou à la télévision. Toutefois, il peut être convenu par voie de négociations bilatérales que les droits de location pour la concession de films cinématographiques seront traitées comme des bénéfices ***d'entreprise*** ~~industriels et commerciaux~~ et soumises, par conséquent, aux dispositions des articles 7 et 9.

11. En qualifiant de redevances les rémunérations payées pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, le paragraphe 2 vise la notion de « *know-how* ». Certains groupements et auteurs spécialisés ont formulé des définitions du *know-how* qui ne divergent pas essentiellement quant au fond. L'une de ces définitions donnée par l'Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle (ANBPPI) précise que « le « *know-how* » est l'ensemble non divulgué des informations techniques, brevetables ou non, qui sont nécessaires à la reproduction industrielle d'emblée et dans les mêmes conditions d'un produit ou d'un procédé ; procédant de l'expérience, le *know-how* est le complément de ce qu'un industriel ne peut savoir par le seul examen du produit et la seule connaissance des progrès de la technique ». Dans le contrat de *know-how*, l'une des parties s'oblige à communiquer ses connaissances et expériences particulières, non révélées au public, à l'autre partie qui peut les utiliser pour son propre compte. Il est admis que le concédant n'a pas à intervenir dans l'application des formules concédées au concessionnaire et n'en garantit pas le résultat. Ce contrat diffère donc de ceux qui comportent des prestations de services où l'une des parties s'oblige, à l'aide des connaissances usuelles de sa profession, à faire elle-même un ouvrage pour l'autre partie. Ainsi ne constituent pas des redevances, au sens du paragraphe 2, des rémunérations obtenues pour des services après vente, des prestations effectuées par un vendeur dans le cadre de la garantie due à l'acheteur, une pure assistance technique ou des consultations données par un ingénieur, un avocat ou un expert comptable. De telles rémunérations tombent généralement sous l'application de l'article 7 ~~ou de l'article 14~~. Dans la pratique des affaires, on rencontre des contrats qui portent à la fois sur un *know-how* et sur des

R (16)

prestations d'assistance technique. Un exemple, parmi d'autres, de contrat de cette espèce est le contrat de franchise (*franchising*), dans lequel le concédant (*franchisor*) communique au concessionnaire (*franchisee*) ses connaissances et expériences et lui fournit en plus une assistance technique variée, doublée dans certains cas d'aides financières et de livraisons de marchandises. Dans l'hypothèse d'un contrat mixte, il convient en principe de décomposer, à l'aide des indications contenues dans le contrat ou par une ventilation raisonnable, le montant total de la rémunération stipulée en fonction des diverses prestations auxquelles elle s'applique, et de soumettre chacune des parties de la rémunération ainsi déterminées au régime fiscal qui lui est propre. Lorsque, toutefois, l'une des prestations convenues constitue de loin l'objet principal du contrat et que les autres prestations y prévues n'ont qu'un caractère accessoire et plutôt négligeable, il paraît possible d'assujettir la totalité de la rémunération au régime applicable à la prestation principale.

14. Dans d'autres cas, l'acquisition du logiciel a généralement pour objet l'usage personnel ou commercial de l'acquéreur. La contrepartie doit alors être traitée comme un revenu d'activité ***d'entreprise*** ~~commerciale~~ en accord avec l'article 7 ~~ou l'article 14~~. Il est sans importance que le logiciel soit protégé par un droit d'auteur ou que son utilisation par l'acheteur soit sujette à des restrictions.

R (16)

16. Quoique chaque cas doive être réglé en fonction de ses particularités, il est vraisemblable que de tels versements constitueront en général ***des bénéfices d'entreprise*** ~~un revenu d'activité commerciale~~ visé par l'article 7 ~~ou 14~~ ou relevant des gains en capital visés par l'article 13 plutôt qu'une redevance visée par l'article 12. Ceci découle du fait que lorsque la propriété des droits a été aliénée en tout ou en partie, la contrepartie ne peut viser l'utilisation de ces droits. La nature fondamentale de la transaction, qui est celle d'une aliénation, ne peut être modifiée par la forme de la contrepartie, par le paiement échelonné de celle-ci ou, selon la majorité des pays, par le fait que les versements soient liés à une éventualité.

~~21. Les règles exposées ci-dessus s'appliquent également lorsque le bénéficiaire des redevances dispose dans l'autre État contractant, pour l'exercice de l'une des professions mentionnées à l'article 14, d'une base fixe à laquelle se rattache effectivement le droit ou le bien générateur des redevances.~~

Commentaires sur l'article 13

43. Remplacer les paragraphes 9, 22, 24, 25 et 27 des Commentaires sur l'article 13 par ce qui suit :

9. Lorsque les plus-values et la réévaluation d'actifs sont imposées, le principe applicable en cas d'aliénation de tels actifs doit en règle générale également être appliqué. Il n'a pas été jugé nécessaire de mentionner expressément de tels cas dans l'article ou de prévoir des dispositions spéciales. Les dispositions de l'article ainsi que celles des articles 6, 7 et 21 semblent suffisantes. En principe le droit d'imposer est attribué, par les dispositions précitées, à l'État dont le cédant est un résident, à l'exception des cas où, s'agissant de biens immobiliers ou de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable ~~ou qui appartiennent à une base fixe~~, le droit d'imposer revient en priorité à l'État de situation du bien considéré. On doit pourtant accorder une attention particulière aux cas traités aux paragraphes 13 à 17 ci-dessous.

22. Le paragraphe 1 stipule que les gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers sont imposables dans l'État où sont situés ces biens. Cette disposition correspond aux clauses de l'article 6 et du paragraphe 1 de l'article 22. Elle s'applique aussi aux biens immobiliers qui font partie de l'actif d'une entreprise ~~ou servent à l'exercice d'une profession indépendante~~. Pour la définition des biens immobiliers, le paragraphe 1 renvoie à l'article 6. Le paragraphe 1 de l'article 13 ne traite que des gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation de biens immobiliers situés dans l'autre État contractant. Il ne s'applique donc pas aux gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers situés dans l'État contractant dont le cédant est un résident au sens de l'article 4 ou situés dans un État tiers ; les dispositions du paragraphe 1 de l'article 21 s'appliquent à de tels gains.

R (16)

24. Le paragraphe 2 traite des biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise ~~ou qui appartiennent à une base fixe servant à l'exercice d'une profession indépendante~~. L'expression « biens mobiliers » désigne tous les biens autres que les biens immobiliers couverts par le paragraphe 1. Elle comprend également les biens incorporels, tels que la clientèle (*goodwill*) et les droits d'usage. Les gains provenant de l'aliénation de ces biens mobiliers sont imposables dans l'État où est situé l'établissement stable ~~ou la base fixe~~, ce qui correspond aux règles relatives aux bénéfices des entreprises ~~et aux revenus de professions indépendantes~~ (articles ~~7 et 14~~).

25. Il ressort clairement du paragraphe que ses dispositions s'appliquent aussi bien à l'aliénation des biens mobiliers d'un établissement stable ~~ou d'une base fixe~~ qu'à l'aliénation de

l'établissement stable proprement dit (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise) ~~ou de la base fixe proprement dite~~. En cas d'aliénation de l'ensemble de l'entreprise, les dispositions s'appliquent aux gains qui sont réputés provenir de l'aliénation des biens mobiliers qui ont fait partie de l'actif de l'établissement stable. Les dispositions de l'article 7 sont alors applicables, *mutatis mutandis*, sans qu'il en soit fait expressément mention. En ce qui concerne le transfert d'un actif d'un établissement stable situé dans un État à un établissement stable (ou au siège central) situé dans un autre État, *cf.* paragraphe 10 ci-dessus.

27. Certains États estiment que tous les gains en capital provenant de sources situées sur leur territoire doivent être soumis à leur imposition conformément à leur législation interne, lorsque le cédant possède un établissement stable sur leur territoire. Le paragraphe 2 ne s'inspire pas d'une telle conception, parfois appelée « force attractive de l'établissement stable ». Le paragraphe 2 prévoit simplement que les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable ~~ou de biens mobiliers qui appartiennent à une base fixe servant à l'exercice d'une profession indépendante~~ sont imposables dans l'État où est situé l'établissement stable ~~ou la base fixe~~. Les gains provenant de l'aliénation de tous les autres biens mobiliers ne sont imposables que dans l'État de résidence du cédant conformément au paragraphe 4. Les explications qui précèdent rejoignent celles qui sont données aux Commentaires sur l'article 7.

R (16)

Commentaires sur l'article 14

44. Remplacer l'ensemble des Commentaires sur l'article 14 par ce qui suit :

[COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 14 CONCERNANT L'IMPOSITION DES PROFESSIONS INDÉPENDANTES]

[L'article 14 a été supprimé du Modèle de Convention fiscale en 2000. Cette décision traduit le fait qu'il n'existait pas de différence voulue entre les concepts d'établissement stable, tel qu'il figurait dans l'article 7, et celui d'installation fixe d'affaires, utilisé dans l'article 14, ni entre la façon de calculer les bénéfices et l'impôt selon que l'article 7 ou l'article 14 s'appliquait. En outre, il était parfois difficile de savoir clairement quelles activités relevaient de l'article 14 par opposition à l'article 7. La suppression de l'article 14 a pour effet que les revenus tirés de l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant sont désormais considérés comme bénéfices d'entreprise couverts par l'article 7.]

~~1. Cet article vise ce que l'on appelle d'ordinaire les « professions libérales » ainsi que les autres activités de caractère indépendant. Ceci exclut les activités industrielles et commerciales et les professions~~

exercées à titre salarié telles que celle de médecin d'usine. Il convient toutefois de souligner que l'article ne vise pas les activités exercées à titre indépendant par les artistes du spectacle et les sportifs, celles-ci étant couvertes par l'article 17.

2. Le sens de l'expression « professions libérales » est illustré par quelques exemples typiques. Ceux-ci n'étant donnés qu'à titre indicatif, l'énumération n'est pas limitative. Les difficultés d'interprétation qui pourraient apparaître dans des cas particuliers pourront être résolues par accord mutuel entre les autorités compétentes des États contractants en cause.

3. Les dispositions de l'article sont analogues à celles auxquelles sont soumis les bénéfices des entreprises et elles reposent en fait sur les mêmes principes qui fondent l'article 7. Les dispositions de l'article 7 et les Commentaires qui s'y rapportent pourraient donc servir de directives pour l'interprétation et l'application de l'article 14. Les principes édictés à l'article 7, par exemple, pour ventiler les bénéfices entre le siège et l'établissement stable, pourraient aussi s'appliquer à la ventilation des revenus entre l'État de la résidence de la personne qui exerce une activité indépendante et l'État où cette activité est exercée à partir d'une base fixe. De même, les dépenses exposées pour une base fixe, y compris les dépenses de direction et les frais généraux, devraient venir en déduction pour la détermination du revenu imputable à la base fixe comme c'est le cas pour les dépenses imputables à l'établissement stable (*cf.* paragraphe 3 de l'article 7). A d'autres égards aussi, l'article 7 et les Commentaires qui s'y rapportent pourraient aider à interpréter l'article 14, par exemple lorsqu'il s'agit de déterminer si un versement concernant un logiciel doit être classé comme un revenu d'activité commerciale visé par l'article 7 ou 14 ou comme redevances visées par l'article 12.

4. Quoique les articles 7 et 14 soient fondés sur les mêmes principes, on a estimé que la notion d'établissement stable devrait être réservée aux activités commerciales et industrielles. C'est pourquoi l'expression « base fixe » a été employée. Il n'a pas été jugé opportun de la définir mais cette expression vise, par exemple, le cabinet de consultation d'un médecin ou le bureau d'un architecte ou d'un avocat. Il semble qu'une personne exerçant une activité indépendante ne dispose pas normalement d'installations de ce genre dans un État autre que celui dont elle est un résident. Toutefois, s'il existe dans un autre État un centre d'activités présentant certains caractères de fixité ou de permanence, cet État devrait pouvoir imposer les activités en question.

Observation sur les Commentaires

4.1 Le Mexique considère que cet article est applicable aux entreprises qui fournissent des services professionnels.

Réserves sur l'article

5. La Turquie se réserve le droit d'imposer les personnes exerçant une profession libérale ou une autre activité de caractère indépendant quand elles séjournent dans ce pays pendant une période ou des périodes excédant 183 jours dans l'année civile, même si ces personnes ne disposent pas d'une base fixe pour l'exercice de ces activités.

6. Le Portugal et l'Espagne font une réserve concernant le paragraphe 1.

7. Le Danemark, le Mexique et la Norvège se réservent le droit d'imposer les personnes physiques exerçant des professions libérales ou d'autres activités indépendantes si ces personnes sont présentes sur leur territoire respectif pendant une ou plusieurs périodes dont la durée totale excède 183 jours au cours d'une période de douze mois.

8. Le Danemark, l'Irlande, la Norvège et le Royaume-Uni se réservent le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions concernant les revenus des professions indépendantes afférents à des activités de prospection et d'exploitation pétrolières en haute mer ainsi qu'à des activités connexes.

R (16)

9. La Grèce, la Nouvelle-Zélande et la République tchèque se réservent le droit d'imposer les personnes physiques exerçant une profession libérale ou une autre activité de caractère indépendant quand elles séjournent dans ces pays pendant une période ou des périodes excédant 183 jours durant toute période de douze mois, même si ces personnes ne disposent pas d'une base fixe pour l'exercice de ces activités.

10. La Grèce se réserve le droit d'insérer des dispositions spéciales concernant les revenus provenant de la prestation de services de professions indépendantes liée à des activités extraterritoriales.

Commentaires sur l'article 15

45. Remplacer le titre des Commentaires sur l'article 15 et y ajouter une note comme suit :

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 15 CONCERNANT LE *REVENU D'EMPLOI*[1] L'IMPOSITION DES PROFESSIONS DÉPENDANTES

1. *Avant 2000, le titre de l'article 15 était « Professions dépendantes » par opposition au titre de l'article 14 qui était « Professions*

indépendantes ». Suite à la suppression de l'article 14, le titre de l'article 15 a été remplacé par « Revenu d'emploi », cette expression étant plus couramment utilisée à l'égard des activités visées par cet article. Cette modification ne devait avoir aucun effet sur la portée de l'article.

46. Remplacer les paragraphes 3, 7.1, 17 et 21 des Commentaires sur l'article 15 par ce qui suit :

3. Le paragraphe 2 comporte toutefois une exception générale à la règle posée au paragraphe 1. Cette disposition couvre toutes les personnes physiques ~~qui exercent une profession dépendante~~ ***fournissant des services dans le cadre d'un emploi*** (représentants de commerce, travailleurs du bâtiment, ingénieurs, etc.), dans la mesure où leur rémunération n'est pas couverte par les dispositions d'autres articles, tels ceux qui s'appliquent aux fonctions publiques ou aux artistes et sportifs.

7.1 Selon la troisième condition, si l'employeur possède dans l'état où l'activité salariée est exercée, un établissement stable ~~(ou une base fixe, s'il exerce une profession libérale ou d'autres activités à caractère indépendant)~~, l'exemption n'est accordée qu'à condition que la rémunération ne soit pas mise à la charge d'un établissement stable ~~ou d'une base fixe~~ qu'il possède dans cet État.

17. L'*Irlande*, la *Norvège* et le *Royaume-Uni* se réservent le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives aux revenus ***d'un emploi salarié*** ~~professions dépendantes~~ afférents à des activités de prospection et d'exploitation pétrolières en haute mer ainsi qu'à des activités connexes.

21. La *Grèce* se réserve le droit d'insérer des dispositions spéciales concernant les revenus provenant de la prestation***, dans le cadre d'un emploi salarié,*** de services ~~professions dépendantes~~ liée à des activités extra-territoriales.

Commentaires sur l'article 17

47. Remplacer les paragraphes 1, 2, 9, 11 et 15.1 des Commentaires sur l'article 17 par ce qui suit :

1. Le paragraphe 1 prévoit que les artistes et les sportifs qui sont des résidents d'un État contractant sont imposables dans l'autre État contractant où ils exercent leurs activités en cette qualité, que celles-ci aient ~~ou non~~ un caractère ***d'activité d'entreprise ou d'activité salariée*** ~~indépendant~~. Cette disposition fait donc exception, soit à la règle énoncée à l'article ***7*** ~~14~~, soit à celle qui est stipulée au paragraphe 2 de l'article 15.

2. La règle ci-dessus permet d'éviter les difficultés d'ordre pratique qui se posent fréquemment en ce qui concerne l'imposition des artistes du spectacle et des sportifs qui se produisent à l'étranger. Par ailleurs, des dispositions trop rigides pourraient dans certains cas créer des obstacles aux échanges culturels. Pour pallier cet inconvénient, les États pourront d'un commun accord limiter l'application du paragraphe 1 aux activités ***d'entreprise*** ~~exercées à titre indépendant~~. Pour ce faire, il suffira de modifier le texte de l'article de façon à y prévoir qu'il s'applique sous réserve du seul article **7** ~~14~~. Dans ce cas, les artistes du spectacle et les sportifs recevant un traitement ou un salaire tomberont automatiquement sous le coup de l'article 15 et bénéficieront des exemptions prévues au paragraphe 2 de cet article.

9. Outre les droits obtenus au titre des manifestations auxquelles ils participent directement, les artistes et sportifs perçoivent souvent des revenus sous forme de redevances, de droits de publicité ou de parrainage. En général, d'autres articles seront applicables chaque fois qu'il n'y a pas de lien direct entre les revenus et un spectacle public donné par l'artiste ou le sportif dans le pays intéressé. Les redevances correspondant à des droits de la propriété intellectuelle relèvent normalement de l'article 12 plutôt que de l'article 17 (*cf.* paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 12) mais en général les droits de publicité et de parrainage sortent du cadre de l'article 12. L'article 17 s'applique aux revenus de la publicité ou du parrainage etc. qui sont directement ou indirectement liés aux manifestations ou spectacles qui ont lieu dans un État donné. Les revenus du même type qui ne peuvent être imputés à ces manifestations ou spectacles relèvent des règles normales de l'article **7** ~~14~~ ou de l'article 15, le cas échéant. Les versements reçus en cas d'annulation d'un spectacle sortent également du cadre de l'article 17 et relèvent des articles 7~~, 14~~ ou 15, selon le cas.

R (16)

11. Le paragraphe 1 de l'article s'applique aux revenus qu'un artiste ou un sportif tire de ses activités personnelles. Le paragraphe 2 traite des cas où les revenus de ses activités sont attribués à d'autres personnes. Si le revenu d'un artiste ou d'un sportif est réalisé par une autre personne et que l'État de source n'a pas l'autorité législative pour faire abstraction de la personne qui reçoit le revenu de façon à imposer directement l'artiste ou le sportif sur ce revenu, le paragraphe 2 prévoit que la fraction du revenu sur lequel l'artiste ou le sportif ne peut être imposé peut être imposé comme revenu de la personne qui le reçoit. Si la personne qui reçoit le revenu ***exerce des activités d'entreprise*** ~~est une entreprise~~, l'État de source peut imposer ce revenu même si celui-ci n'est pas imputable à un établissement stable situé dans ce pays. ~~Si la personne qui reçoit le revenu est une personne physique, ce revenu peut être imposé même s'il~~

~~n'y a pas de base fixe.~~ Cependant, il n'en va pas toujours ainsi. Il y a trois cas principaux de ce genre.

a) Le premier cas est celui où une société de gestion perçoit une rémunération pour la venue par exemple d'un groupe de sportifs (qui n'a pas lui-même la personnalité juridique).

b) Le deuxième cas est celui d'une équipe, d'une troupe, d'un orchestre, etc. qui est constitué en personne morale. Les revenus des spectacles ou événements sportifs peuvent être versés à cette entité. Les membres de l'équipe, de l'orchestre, etc. seront imposables, en vertu du paragraphe 1, dans l'État où se déroule le spectacle ou l'événement sportif, pour toute rémunération (ou tout autre revenu dont ils bénéficient) en contrepartie du spectacle ou de l'événement ; toutefois, si les membres perçoivent une rémunération périodique fixe et s'il est difficile d'attribuer une part de ces revenus à des manifestations particulières, les pays membres peuvent décider, unilatéralement ou bilatéralement, de ne pas l'imposer. Le bénéfice réalisé par cette personne morale du fait de ce spectacle ou événement serait imposable en vertu du paragraphe 2.

c) Le troisième cas concerne certains procédés d'évasion fiscale lorsque la rémunération due pour la prestation fournie par un artiste ou par un sportif n'est pas versée à lui-même mais à un tiers, par exemple à ce qu'on appelle une société d'artiste, de sorte que le revenu n'est imposé, dans l'État où l'activité est exercée, ni comme rémunération personnelle de l'artiste ou du sportif pour la prestation de ses services, ni comme bénéfice de l'entreprise en l'absence d'un établissement stable. Certains pays font abstraction de tels dispositifs dans leur législation nationale et considèrent les revenus comme réalisés par l'artiste ou le sportif : lorsque c'est le cas, le paragraphe 1 leur permet d'imposer les revenus tirés d'activités exercées sur leur territoire. D'autres pays n'ont pas cette possibilité. Lorsqu'un spectacle y est organisé, le paragraphe 2 permet à l'État en question d'imposer les bénéfices détournés du revenu de l'artiste ou du sportif au profit de l'entité. Toutefois, les États auxquels leur législation nationale ne donne pas les moyens d'appliquer cette disposition ont la faculté de convenir d'autres solutions ou de ne pas faire figurer le paragraphe 2 dans les conventions bilatérales qu'ils concluent.

15.1 La France considère que l'affirmation de la première phrase du paragraphe 13 contredisant la formulation antérieure à la révision de 1995 est erronée, car il n'est pas conforme à la réalité de qualifier a priori ~~d'industrielles ou commerciales~~ ***d'activités d'entreprise*** les activités publiques en question — et en particulier les activités culturelles — qui n'ont ordinairement pas un but lucratif. Au surplus, cette affirmation du paragraphe 13 n'est pas cohérente avec la deuxième phrase du même paragraphe ni avec le paragraphe 14, qui prévoient explicitement le droit d'appliquer aux activités publiques considérées un régime spéciale d'exonération : s'il s'agissait généralement d'activités ***d'entreprise*** ~~industrielles ou commerciales~~, un tel régime serait injustifié, car il serait alors contraire à la neutralité fiscale et à l'égalité devant l'impôt.

Commentaires sur l'article 18

48. Remplacer le paragraphe 9 des Commentaires sur l'article 18 par ce qui suit :

9. La disposition ne traite que du traitement fiscal des cotisations à des régimes de retraite versées par une personne physique, ou pour son compte, lorsque cette personne exerce un emploi salarié à l'étranger au sens de l'article 15. Elle ne traite pas des cotisations versées par des personnes qui exercent des activités ***d'entreprise couvertes par l'article 7*** ~~indépendantes au sens de l'article 14~~. Toutefois, dans le cadre de négociations bilatérales, les pays membres peuvent convenir d'une disposition applicable aux personnes exerçant des activités visées à l'un ou l'autre des articles ***7***~~14~~ ou 15.

R (16)

Commentaires sur l'article 19

49. Remplacer les paragraphes 6 et 13 des Commentaires sur l'article 19 par ce qui suit :

6. Les paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables si les services sont rendus dans le cadre d'une activité ***d'entreprise*** ~~industrielle ou commerciale~~, exercée par l'État, ou par l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, qui paie les traitements, salaires ou autres rémunérations similaires, ou les pensions. Dans ces cas, ce sont les règles ordinaires qui s'appliquent : article 15 pour les salaires et traitements, article 16 pour les tantièmes et autres rétributions similaires, article 17 pour les artistes et les sportifs, et article 18 pour les pensions. Les États contractants qui, pour des raisons spécifiques, souhaitent ne pas inclure le paragraphe 3 dans leurs conventions bilatérales, ont cette faculté, ce qui étend le champ d'application des paragraphes 1 et 2 aux services rendus dans le cadre d'une ***activité***

d'entreprise ~~industrielle ou commerciale~~. Étant donné les fonctions spécifiques exercées par certains organismes publics, tels que les chemins de fer de l'État, les services postaux, les théâtres nationaux, etc., les États contractants qui souhaitent maintenir le paragraphe 3 peuvent, dans leurs conventions bilatérales, décider que les traitements, salaires et autres rémunérations similaires ainsi que les pensions payés par ces organismes relèvent des dispositions des paragraphes 1 et 2 même si lesdits organismes peuvent être considérés comme exerçant des activités ***d'entreprise*** ~~industrielles ou commerciales~~.

13. La *France* estime que le champ d'application de l'article 19 doit couvrir :

— les rémunérations payées par les personnes morales de droit public de l'État ou de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, car l'identité du payeur importe moins que le caractère public des revenus ;
— les rémunérations publiques des artistes et sportifs conformément à la rédaction du Modèle antérieure à 1995 (sans que leur soit appliqué le critère, peu pertinent en l'occurrence, de l'activité ***d'entreprise*** ~~industrielle ou commerciale~~), dès lors que l'article 17 ne comporte pas de disposition allant dans le sens de ce qui est suggéré au paragraphe 14 des Commentaires sur l'article 17.

R (16)

Commentaires sur l'article 21

50. Remplacer les paragraphes 4 et 5 des Commentaires sur l'article 21 par ce qui suit :

4. Ce paragraphe prévoit une exception à l'application des dispositions du paragraphe 1 lorsque le revenu est lié aux activités d'un établissement stable ~~ou d'une base fixe~~ qu'un résident d'un État contractant a dans l'autre État contractant. Le paragraphe couvre le revenu en provenance d'États tiers. Dans ce cas, un droit d'imposition est attribué à l'État contractant dans lequel est situé l'établissement stable ~~ou la base fixe~~. Le paragraphe 2 ne s'applique pas aux biens immobiliers pour lesquels, conformément au paragraphe 4 de l'article 6, l'État de situation a un droit préférentiel d'imposition (*cf.* paragraphes 3 et 4 des Commentaires sur l'article 6). Donc, les biens immobiliers situés dans un État contractant et qui font partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise de cet État situé dans l'autre État contractant ne seront imposables que dans le premier État où les biens sont situés et dont le bénéficiaire du revenu est un résident. Cela est conforme aux règles posées dans les articles 13 et 22 concernant les biens immobiliers

puisque le paragraphe 2 de ces articles ne s'applique qu'aux biens mobiliers d'un établissement stable.

5. Le paragraphe couvre aussi le cas où le bénéficiaire et le débiteur du revenu sont tous deux résidents d'un même État contractant et où le revenu se rattache à un établissement stable ~~ou à une base fixe~~ que le bénéficiaire du revenu a dans l'autre État contractant. Dans ce cas, un droit d'imposition est attribué à l'État contractant dans lequel est situé l'établissement stable ~~ou la base fixe~~. S'il y a double imposition, l'État de la résidence devra y remédier, conformément aux dispositions de l'article 23 A ou 23 B. Cependant, une difficulté peut se présenter pour l'imposition de dividendes ou d'intérêts dans l'État de la résidence, en tant qu'État de la source : le jeu combiné des articles 7 et 23 A empêche cet État d'imposer ces revenus, alors que s'ils étaient payés à un résident de l'autre État, le premier État, étant l'État de la source des dividendes ou des intérêts, pourrait imposer ces dividendes ou intérêts aux taux prévus au paragraphe 2 des articles 10 et 11. Les États contractants qui ne trouveraient pas cette situation satisfaisante pourront inclure dans leurs conventions une disposition selon laquelle l'État de la résidence a le droit en tant qu'État de la source des dividendes et des intérêts, de prélever un impôt sur ces revenus aux taux prévus au paragraphe 2 des articles 10 et 11. L'État où est situé l'établissement stable accorderait une imputation semblable aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 23 A ou du paragraphe 1 de l'article 23 B ; le bénéfice de cette imputation ne devrait pas, évidemment, être accordé dans les cas où, en vertu de sa législation interne, l'État où est situé l'établissement stable n'impose pas les dividendes ou intérêts rattachés à cet établissement.

R (16)

Commentaires sur l'article 22

51. Remplacer le paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 22 par ce qui suit :

3. L'article énumère donc d'abord les biens qui sont imposables dans L'État où ils sont situés. À cette catégorie appartiennent les biens immobiliers visés à l'article 6 que détient un résident d'un État contractant et qui sont situés dans l'autre État contractant (paragraphe 1), ainsi que les biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant~~, ou qui appartiennent à une base fixe qu'un résident d'un État contractant a dans l'autre État contractant servant à l'exercice d'une profession indépendante~~ (paragraphe 2).

Commentaires sur les articles 23 A et 23 B

52. Remplacer les paragraphes 3, 5, 9 et 10 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B par ce qui suit :

3. Il peut y avoir double imposition juridique internationale dans trois cas :

a) lorsque chaque État contractant assujettit la même personne à l'impôt pour son revenu et sa fortune totaux (assujettissement fiscal intégral concurrent, *cf.* paragraphe 4 ci-dessous) ;

b) lorsqu'une personne est un résident d'un État contractant (R)[1] et reçoit des revenus ou possède de la fortune dans l'autre État contractant (S ou E) et que les deux États imposent ces revenus ou cette fortune (*cf.* paragraphe 5 ci-dessous) ;

c) lorsque chaque État contractant assujettit la même personne qui n'est pas un résident d'un État contractant à l'impôt pour des revenus provenant d'un État contractant ou pour de la fortune qu'elle y possède ; ce peut être le cas par exemple lorsqu'un non-résident a un établissement stable ~~ou une base fixe~~ dans un État contractant (E) par l'intermédiaire desquels il tire des revenus ou possède de la fortune dans l'autre État contractant (S) (assujettissement fiscal partiel concurrent ; *cf.* paragraphe 11 ci-dessous).

R (16)

5. Le conflit qui existe dans le cas *b*) peut être résolu par une répartition du droit d'imposer entre les États contractants. Une telle répartition peut consister en une renonciation au droit d'imposer, soit par l'État de la source ou du situs (S) ou de la situation de l'établissement stable ~~ou de la base fixe~~ (E), soit par l'État de résidence (R), ou en un partage du droit d'imposer entre les deux États. Les dispositions des chapitres III et IV de la Convention, combinées avec les dispositions des articles 23 A ou 23 B, règlent une telle répartition.

9. Lorsqu'un résident de l'État contractant R reçoit des revenus provenant du même État R par l'intermédiaire d'un établissement stable ~~ou d'une base fixe~~ qu'il a dans l'autre État contractant E, l'État E peut imposer ces revenus (à l'exception des revenus de biens immobiliers situés dans l'État R) s'ils sont imputables à cet établissement ~~stable ou à cette base fixe~~ (paragraphe 2 de l'article 21). Dans cette hypothèse également, l'État R doit accorder un dégrèvement en vertu de l'article 23 A ou de l'article 23 B pour les revenus imputables à

1 Tout au long des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B les lettres « R » indiquent l'État de la résidence au sens de la Convention, « S » l'État de la source ou du situs et « E » l'État où un établissement stable ***est situé*** ~~ou une base sont situés~~.

l'établissement stable ~~ou à la base fixe~~ situés dans l'État E, nonobstant le fait que les revenus en question proviennent primitivement de l'État R (*cf.* paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 21). Cependant, lorsque les États contractants conviennent d'accorder à l'État R qui applique la méthode de l'exemption un droit limité d'imposition en tant qu'État de la source des dividendes ou intérêts dans les limites fixées au paragraphe 2 des articles 10 ou 11 respectivement (*cf.* paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 21), les deux États doivent alors également convenir de l'imputation qui doit être accordée par l'État E pour l'impôt prélevé par l'État R, par analogie au paragraphe 2 de l'article 23 A ou au paragraphe 1 de l'article 23 B.

10. Lorsqu'un résident de l'État R reçoit des revenus provenant d'un État tiers par l'intermédiaire d'un établissement stable ~~ou d'une base fixe~~ qu'il possède dans l'État E, cet État E peut imposer ces revenus (à l'exception des revenus des biens immobiliers situés dans l'État tiers) s'ils sont imputables à cet établissement stable ~~ou à cette base fixe~~ (paragraphe 2 de l'article 21). L'État R doit, en vertu des articles 23 A et 23 B, accorder un dégrèvement pour le revenu imputable à l'établissement stable ~~ou à la base fixe~~ situés dans l'État E. Mais la Convention ne comprend aucune disposition relative au dégrèvement que l'État E doit accorder pour des impôts perçus dans l'État tiers d'où le revenu provient ; toutefois, en vertu du paragraphe 4 de l'article 24, tout dégrèvement prévu par la législation interne de l'État E (à l'exclusion de toute convention de double imposition) au profit de résidents de l'État E doit également être accordé à un établissement stable de l'État E d'une entreprise de l'État R (*cf.* paragraphes 49 à 54 des Commentaires sur l'article 24).

R (16)

Commentaires sur l'article 24

63. Remplacer les paragraphes 7, 21 et 26 des Commentaires sur l'article 24 par ce qui suit :

7. Dans le premier cas, en effet, les immunités fiscales qu'un État accorde à ses propres organismes et services publics trouvent leur justification dans le fait que ces organismes et services en constituent des parties intégrantes et que leur situation ne peut à aucun moment être comparable à celle des organismes et services publics de l'autre État. Il est toutefois précisé que les personnes morales de droit public exploitant des entreprises de caractère économique ne sont pas visées par cette réserve. En tant qu'elles sont assimilables à des entreprises ~~industrielles et commerciales~~ de droit privé, la disposition du paragraphe 1 leur demeure applicable.

21. Aux termes de la première phrase du paragraphe 3, l'imposition d'un établissement stable n'est pas établie dans l'État considéré d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet État qui exercent la même activité. Le but de cette disposition est de supprimer toute discrimination dans le traitement des établissements stables par rapport aux entreprises résidentes appartenant au même secteur d'activité en ce qui concerne les impôts assis sur les activités ***d'entreprise*** ~~industrielles et commerciales~~, spécialement les impôts sur les bénéfices des entreprises.

26. De telles mesures répondant à des objectifs en relation directe avec l'activité économique proprement dite de l'État considéré, il est juste d'en accorder le bénéfice aux établissements stables des entreprises d'un autre État lié avec le premier État par une convention de double imposition comportant les dispositions de l'article 24, dès lors que leur est reconnu le droit d'exercer une activité d'entreprise ~~industrielle ou commerciale~~ dans cet État, en vertu soit de sa législation, soit d'un accord international (traité de commerce, d'établissement, etc.) conclu entre les deux États.

La limitation du droit aux avantages des conventions fiscales

(adopté par le Comité des affaires fiscales le 7 novembre 2002)

Table des matières

1. Introduction . . . . . R(17)-2
2. Nature des travaux effectués par le Comité . . . . . R(17)-2
3. Utilisation des notions de siège de direction effective et d'établissement stable . . . . . R(17)-4
   a) Modifications adoptées par le Comité . . . . . R(17)-4
   b) Rappel . . . . . R(17)-4
4. Nouvelles dispositions visant à limiter les avantages des conventions fiscales . . . . . R(17)-6
   a) Modifications adoptées par le Comité . . . . . R(17)-6
   b) Rappel . . . . . R(17)-19
5. Limitation des avantages des conventions fiscales après l'adoption d'un nouveau régime . . . . . R(17)-20
   a) Modifications adoptées par le Comité . . . . . R(17)-20
6. Clarification de la notion de « bénéficiaire effectif » . . . . . R(17)-21
   a) Modifications adoptées par le Comité . . . . . R(17)-21
   b) Rappel . . . . . R(17)-24

Notes . . . . . R(17)-26

1. INTRODUCTION

1. Le Conseil de l'OCDE a adopté en avril 1998 un rapport intitulé « Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial » (ci-après le « rapport de 1998 sur la concurrence fiscale dommageable »). L'une des questions pouvant, selon le rapport, faire l'objet de travaux de suivi était la possibilité de limiter le droit aux avantages des conventions fiscales.

2. La présente note constitue l'aboutissement des travaux effectués par le Comité des affaires fiscales sur cette question.

2. NATURE DES TRAVAUX EFFECTUÉS PAR LE COMITÉ

3. La recommandation n° 9 du rapport de 1998 sur la concurrence fiscale dommageable est rédigée comme suit :

> les pays devraient envisager de faire figurer dans leurs conventions fiscales des dispositions visant à limiter le droit aux avantages prévus par la Convention dans le cas des entités et des revenus bénéficiant de mesures constituant des pratiques fiscales dommageables et examiner de quelle manière les dispositions existantes de leurs conventions fiscales pourraient être appliquées à cet effet ; le Modèle de Convention fiscale devrait être modifié de façon à comporter de telles dispositions ou les éclaircissements nécessaires à cet égard.

R (17)

4. Les paragraphes 119 et 120 du rapport précisaient le type de dispositions envisagées :

> 119. Les pays ont utilisé diverses approches pour réduire ce risque. Dans certains cas, ils ont pu déterminer que l'emplacement de la direction effective d'une filiale était situé dans l'État de la société mère de façon à en faire un résident de ce pays aux fins soit de l'application de la législation nationale, soit de la mise en œuvre d'une convention fiscale. Dans d'autres cas, il a été possible, sur la base des faits et circonstances individuels, de soutenir qu'une filiale était gérée par la société mère de telle manière que la filiale possédait un établissement permanent dans le pays de résidence de la société mère, ce qui a permis de rattacher les bénéfices de la filiale à ce dernier pays. Autre exemple : refuser aux sociétés n'ayant pas une fonction économique réelle le bénéfice des avantages offerts par la convention fiscale pour le motif qu'elles ne sont pas considérées comme les bénéficiaires effectifs de certains revenus qui leur sont officiellement attribués. Le Comité continuera à examiner ces modalités d'application des dispositions existantes du Modèle de Convention fiscale, ainsi que d'autres, avec pour

objectif de recommander que les éclaircissements appropriés soient apportés au Modèle de Convention fiscale.

120. Cela étant, un certain nombre de dispositions supplémentaires, par exemple des règles de limitation des avantages, ont été incluses dans certaines conventions fiscales pour restreindre de manière spécifique l'accès aux avantages qu'elles prévoient. Le Comité a également entrepris de passer en revue ces dispositions en vue de proposer d'apporter au Modèle de Convention fiscale des modifications visant à refuser le bénéfice des avantages conventionnels aux entités et revenus couverts par des mesures qui constituent une concurrence fiscale dommageable. Le Comité a l'intention de poursuivre ses travaux dans ce domaine afin de modifier le Modèle de Convention fiscale pour y inclure des dispositions que les pays pourront faire figurer dans leurs propres conventions fiscales.

5. Sur la base de ce qui précède, les travaux qui ont été confiés au Comité en ce qui concerne la possibilité de limiter le droit aux avantages des conventions fiscales portaient sur les sujets suivants :

— utilisation des notions de siège de direction effective et d'établissement stable pour réduire les avantages obtenus en vertu d'une convention fiscale ;
— inclusion possible dans le Modèle de diverses catégories de dispositions visant à faire en sorte que les revenus qui échappent à l'impôt à cause des régimes constituant une concurrence fiscale dommageable ne bénéficient pas indûment des avantages des conventions fiscales ;
— trouver des moyens d'éviter que lorsqu'un pays adopte, après la conclusion d'une convention fiscale à laquelle il est partie, des mesures qui aboutissent à une concurrence dommageable, les avantages de la convention soient indûment accordés au titre des revenus couverts par ces mesures ;
— clarifier la notion de « bénéficiaire effectif ».

6. Durant de ces travaux, le Comité a examiné dans quelle mesure il serait possible de traiter les problèmes décrits ci-dessus par l'adoption d'une définition plus étroite de la résidence dans l'article 4 du Modèle de Convention fiscale. Le Comité a conclu qu'il serait inopportun d'apporter des changements à l'article 4 ou aux Commentaires sur cet article pour les raisons suivantes :

— de telles modifications risqueraient de nuire à la situation des personnes qui peuvent légitimement prétendre à bénéficier des avantages prévus par une convention ;

— d'autres approches plus efficaces pourraient être adoptées pour empêcher des entités liées à des régimes favorisant une concurrence fiscale dommageable de prétendre à bénéficier des avantages prévus par une convention fiscale.

3. UTILISATION DES NOTIONS DE SIÈGE DE DIRECTION EFFECTIVE ET D'ÉTABLISSEMENT STABLE

a) Modifications adoptées par le Comité

7. Le Comité a décidé d'apporter les modifications suivantes aux Commentaires sur l'article 1 du Modèle de Convention fiscale :

Ajouter les nouveaux paragraphes 10.1 et 10.2 suivants aux Commentaires sur l'article 1 :

10.1 Par ailleurs, dans certains cas, les demandes formulées par des sociétés filiales, en particulier lorsqu'elles sont établies dans des paradis fiscaux ou bénéficient de régimes préférentiels dommageables, en vue de bénéficier des conventions fiscales, peuvent être refusées lorsqu'un examen attentif des faits et circonstances montre que le siège de direction effective d'une filiale ne se trouve pas dans l'État de résidence qu'elle indique mais plutôt dans l'État de résidence de la société mère de telle sorte qu'elle constitue un résident de ce dernier État aux fins de la législation interne et des conventions (ce sera le cas lorsque la législation interne d'un État utilise le siège de direction d'une personne morale, ou un critère similaire, pour déterminer sa résidence).

R (17)

10.2 Un examen attentif des faits et circonstances d'une affaire peut également montrer qu'une filiale a été dirigée dans l'État de résidence de sa société mère dans des conditions telles qu'elle disposait dans cet État d'un établissement stable (par exemple, sous la forme d'un siège de direction) auquel la totalité ou une part importante de ses bénéfices pouvait être à juste titre attribuée.

b) Rappel

8. Dans certains cas, les pays ont pu déterminer que le siège de direction effective d'une filiale était situé dans l'État de la société mère de façon à en faire un résident de ce pays aux fins soit de l'application de la législation nationale, soit de la mise en œuvre d'une convention fiscale. Dans d'autres cas, il a été possible, sur la base des faits et circonstances de cas précis, de soutenir qu'une filiale était dirigée par la société mère de telle manière que la filiale possédait un établissement permanent dans le pays de résidence de la

société mère, ce qui a permis de rattacher les bénéfices de la filiale à ce dernier pays.

9. Ces deux approches ont pour résultat de réduire les avantages qu'un contribuable pourrait autrement réclamer en vertu d'une convention fiscale. Le Comité a examiné ces approches et il est apparu que certains pays membres les utilisaient dans la pratique pour s'opposer à des demandes inappropriées visant à bénéficier d'avantages prévus dans des conventions fiscales, comme le montrent les exemples suivants inspirés de la pratique d'un pays.

Le siège de direction effective d'une entreprise et donc son lieu de résidence sont les mêmes que ceux de sa société mère

10. La société A, constituée en vertu de la législation du pays A, pays à fiscalité peu élevée, est résidente de ce pays en vertu de son droit fiscal national. Toutes les actions de la société A sont détenues par la fiducie (*trust*) B, constituée en vertu de la législation du pays B, où la fiscalité est également peu élevée, et qui est résident de ce pays. La société A possède l'intégralité des actions de la société C, résidente du pays C. Cette société C a pour administrateur unique Monsieur D, également résident du pays C. Monsieur D a directement et entièrement droit aux biens de la fiducie B. Les revenus de la société A se composent de dividendes versés par la société C, d'intérêts sur des prêts consentis à la société C et d'intérêts sur des obligations émises par une banque du pays C. Une enquête menée par l'administration fiscale du pays C a montré que la société A ne possédait ni bureau, ni personnel en propre. Tous les contacts avec la banque à propos des obligations transitent par Monsieur D. Par la suite, Monsieur D va négocier et conclure la cession de la totalité des actions et créances détenues par la société A.

11. Selon la Cour suprême du pays C, il est généralement admis que la direction effective d'une société est exercée par son conseil d'administration et que son lieu de résidence coïncide avec celui où le conseil d'administration exerce ses fonctions. Toutefois, si les circonstances amènent à supposer que la direction effective de la société est exercée par une personne autre que le conseil d'administration, il peut alors être légitime de considérer le lieu à partir duquel la direction effective est exercée par cette autre personne comme le pays de résidence de la société. Dans le cas décrit ci-dessus, la Cour suprême a conclu que la société A était effectivement dirigée dans le pays C et que Monsieur D, et donc la société, devaient être considérés comme des résidents du pays C, aussi bien pour l'application du droit fiscal national du pays C que pour la convention fiscale entre le pays C et le pays A.

Le siège de direction et donc l'établissement stable d'une filiale sont les mêmes que ceux de sa société mère

12. La société X est constituée en vertu de la législation du pays A et résidente de ce pays aux termes de son droit fiscal national. La société X agit en qualité de compagnie d'assurance captive d'un groupe d'entreprises multinational. La société holding du groupe, la société Y, est résidente du pays C. Les principales activités du groupe sont exercées à partir des bureaux de la société Y. Les enquêtes menées par l'administration fiscale du pays C ont fait ressortir les faits suivants : la société X emploie un administrateur à temps partiel, qui connaît mal, pour ne pas dire pas du tout, les activités d'assurance, ainsi que deux salariés « locaux ». Elle occupe des locaux situés dans un immeuble de bureaux dont l'utilisateur principal est une autre société du groupe. Les contrats d'assurance conclus entre la société X et les autres membres du groupe sont établis selon des conditions normalisées fixées par la société Y. Ces contrats sont réassurés auprès de compagnies d'assurances indépendantes, par l'intermédiaire d'un courtier. Les contrats de réassurance sont négociés et conclus par le personnel de la société Y selon des stratégies arrêtées par cette même société Y.

13. Le tribunal du pays C a décidé que, sur la base des faits observés, le siège de direction effective de la société X n'est pas situé dans le pays C et qu'en conséquence, la société X n'est pas résidente du pays C. Cependant, selon le tribunal, on peut estimer que dans une certaine mesure, la direction quotidienne de la société X est assurée dans le bureaux de la société Y. Le tribunal est d'avis que c'était le cas à un degré tel que cela dépassait le niveau d'influence normale qu'une société mère exerce sur sa filiale en sa qualité d'actionnaire. Il conclut donc qu'au vu de cette gestion quotidienne, un établissement stable de la société X est situé auprès de la société Y dans le pays C.

R (17)

4. NOUVELLES DISPOSITIONS VISANT À LIMITER LES AVANTAGES DES CONVENTIONS FISCALES

a) Modifications adoptées par le Comité

14. Le Comité a examiné une proposition visant à modifier la partie des Commentaires sur l'article 1 consacrée à l'usage incorrect des conventions fiscales. Cet examen a abouti à l'adoption des modifications suivantes à cette partie des Commentaires :

Ajouter le paragraphe 9.6 et remplacer les paragraphes 10 à 21 des Commentaires sur l'article 1 par le texte suivant (les changements par rapport au texte actuel des Commentaires sont signalés en caractères ***italiques gras*** *pour les ajouts et en* caractères ~~biffés~~ *pour les suppressions) :*

9.6 L'application potentielle de règles générales anti-abus n'exclut pas la nécessité de dispositions spécifiques destinées à éviter des formes particulières d'évasion fiscale. Lorsque des stratagèmes particuliers d'évasion ont été détectés ou que le recours à de tels stratagèmes pose des problèmes particuliers, il est souvent utile d'ajouter à la Convention des dispositions visant directement la stratégie d'évasion en cause. Cela sera de même nécessaire lorsqu'un État qui adopte le point de vue décrit au paragraphe 9.2 ci-dessus estime que sa législation nationale ne contient pas les règles ou principes anti-évasion nécessaires pour répondre comme il convient à une telle stratégie.

10. ***Ainsi, certaines formes d'évasion fiscale ont déjà été expressément traitées dans la Convention***, par exemple au moyen de l'introduction du concept de « bénéficiaire effectif » (aux articles 10, 11 et 12) et de dispositions particulières ***comme celles du paragraphe 2 de l'article 17 concernant les*** sociétés d'artistes ~~(paragraphe 2 de l'article 17)~~. De tels problèmes sont aussi abordés dans les Commentaires sur l'article 10 (paragraphes 17 et 22), sur l'article 11 (paragraphe 12) et sur l'article 12 (paragraphe 7). ~~Il serait peut-être souhaitable que les États contractants conviennent, dans le cadre de négociations bilatérales, que les allégements d'impôts ne doivent pas s'appliquer dans certains cas, ou que la Convention ne doit pas avoir d'incidence sur l'application des dispositions législatives internes contre l'évasion fiscale.~~

R (17)

11. ***Un autre exemple est donné par deux formes particulièrement importantes d'utilisation abusive de la Convention qui*** ~~De telles utilisations abusives de la Convention~~ sont examinées dans deux rapports du Comité des affaires fiscales, « Les conventions de double imposition et l'utilisation des sociétés écran » et « Les conventions de double imposition et l'utilisation des sociétés relais »[1]. Ainsi qu'il est souligné dans ces rapports, les inquiétudes exprimées au paragraphe 9 ci-dessus se sont avérées fondées dans la mesure où il y a eu une tendance de plus en plus marquée à utiliser des sociétés relais pour tirer des conventions des avantages non voulus par les États contractants lors de leurs négociations bilatérales. Cela a amené un nombre croissant de pays membres à insérer dans les conventions qu'ils ont conclues des dispositions (à la fois générales et spécifiques) ayant pour but d'empêcher les abus et de préserver les dispositions de leur législation nationale visant à éviter l'évasion fiscale.

12. ***Les dispositions insérées dans les conventions fiscales pour répondre à ces types d'abus ainsi qu'à d'autres prennent diverses formes. On trouvera ci-dessous des exemples tirés de dispositions ayant été incluses dans des conventions bilatérales conclues par des pays membres.*** ~~Plusieurs solutions ont été envisagées mais, pour les raisons présentées dans les~~

~~rapports mentionnés ci-dessus, aucun texte définitif n'a été établi, aucune recommandation stricte n'a été formulée quant aux circonstances dans lesquelles des textes définitifs devaient s'appliquer et aucune liste exhaustive des mesures correctrices susceptibles d'être adoptées n'a été fournie.~~ ***Ces exemples constituent des modèles que les*** ~~aux~~ responsables chargés de la négociation des conventions ***pourront examiner lorsqu'ils s'efforceront*** ~~des indications qui leur permettront~~ de trouver une solution à des cas particuliers. En se référant à ces textes, il faudra tenir compte :

— du fait que ces dispositions ne s'excluent pas mutuellement et que des dispositions différentes peuvent être nécessaires pour répondre à des préoccupations différentes ;
— de la mesure dans laquelle des avantages fiscaux peuvent effectivement être obtenus grâce à ~~des sociétés relais~~ une stratégie d'évasion spécifique ;
— du contexte juridique dans les deux États contractants et, en particulier, de la mesure dans laquelle la législation nationale prévoit déjà une réponse appropriée à cette stratégie d'évasion, et
— de la mesure dans laquelle ces dispositions pourraient involontairement s'appliquer à des activités économiques de bonne foi.

Cas des sociétés relais

R (17)

13. ***De nombreux pays se sont efforcés de résoudre le problème des sociétés relais et diverses approches ont été conçues à cette fin. L'une des solutions*** ~~Une solution aux problèmes des sociétés relais~~ serait de ne pas accorder le bénéfice de la Convention à une société dont le capital n'appartient pas, directement ou indirectement, à des résidents de l'État dont elle est elle-même un résident. Par exemple, une telle clause « de transparence » pourrait être ainsi formulée :

> Une société qui est un résident d'un État contractant ne peut prétendre à un allégement d'impôt en vertu de la présente Convention au titre d'un élément de revenu, gains ou bénéfices si son capital est détenu ou contrôlé, directement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés sans égard à l'État dont elles sont résidentes, par des personnes qui ne sont pas des résidents d'un État contractant.
>
> Les États contractants désirant adopter une telle disposition peuvent aussi vouloir, dans le cadre de leurs négociations bilatérales, déterminer les critères selon lesquels le capital d'une société sera considéré comme étant détenu ou contrôlé par des non-résidents.

14. La « théorie de la transparence » ***sur laquelle se fonde la disposition ci-dessus*** semble avoir une place appropriée dans les conventions avec les pays où l'imposition est nulle ou très faible et dans lesquels ne sont normalement exercées que peu d'activités industrielles ou commerciales. Même dans ces cas, il serait nécessaire de modifier la disposition ou de la remplacer par une autre afin de préserver les activités industrielles ou commerciales de bonne foi.

~~15. Une situation de relais pourra être créée au moyen de sociétés exonérées d'impôts, totalement ou presque totalement, et qui présentent des caractéristiques juridiques particulières. Par conséquent, on peut empêcher l'usage abusif de conventions fiscales en refusant à ces sociétés le bénéfice de ces conventions (c'est la méthode de l'exclusion). Les principaux cas de ce genre sont constitués par certaines catégories de sociétés qui bénéficient dans l'État dont elles sont des résidents de privilèges fiscaux qui leur confèrent un statut comparable à celui d'un non-résident. Comme ces privilèges sont surtout accordés à certaines catégories de sociétés définies dans la législation commerciale ou fiscale d'un pays, la solution la plus radicale consisterait à exclure ces sociétés du bénéfice de la convention. Une autre solution serait d'insérer une clause de sauvegarde qui pourrait être libellée de la façon suivante :~~

> ~~Aucune disposition de la Convention qui prévoit une exonération ou une réduction d'impôt ne s'applique aux revenus encaissés ou payés par une société telle qu'elle est définie à l'article ... de la Loi ... ou par toute disposition similaire instaurée par ... après la signature de la Convention.~~

R (17)

~~On pourrait réduire la portée de cette disposition en ne couvrant que le paiement de certaines catégories de revenus tels que les dividendes, intérêts, gains en capital, tantièmes, etc. Avec une telle clause, les sociétés de la catégorie concernée pourraient continuer à bénéficier de la protection offerte par l'article 24 (non-discrimination) et des dispositions de l'article 25 (procédure amiable) et elles seraient soumises aux dispositions de l'article 26 (échange de renseignements).~~

~~16. Les clauses d'exclusion sont claires et d'application simple, encore qu'elles requièrent parfois une assistance administrative. Elles constituent un instrument important, permettant à un État qui a instauré des privilèges spéciaux dans sa législation fiscale d'empêcher que ces privilèges ne facilitent un usage abusif des conventions fiscales qu'il a conclues.~~

15. ~~17.~~ Les clauses générales d'assujettissement à l'impôt prévoient que le bénéfice de la Convention ne sera accordé dans l'État de la source que si le revenu correspondant est soumis à l'impôt dans l'État de

résidence. Cela correspond pour l'essentiel à l'objet des conventions fiscales, qui est d'éviter la double imposition. Toutefois, pour un certain nombre de raisons, le Modèle de Convention de l'OCDE ne recommande pas l'adoption d'une disposition aussi générale. Cela se conçoit dans le cas de relations internationales normales, mais une clause d'assujettissement à l'impôt pourrait être justifiée en cas d'existence d'une société relais. Une clause de sauvegarde de ce genre pourrait être libellée de la façon suivante :

> Lorsqu'un revenu provenant d'un État contractant est perçu par une société qui est un résident de l'autre État contractant et qu'une ou plusieurs personnes qui ne sont pas des résidents de cet autre État contractant,
>
> *a)* ont directement ou indirectement, ou par l'intermédiaire d'une ou de plusieurs sociétés, quel que soit leur pays de résidence, un intérêt substantiel dans cette société, sous forme d'une participation ou sous une autre forme, ou
>
> *b)* exercent directement ou indirectement, seules ou ensemble, la direction ou le contrôle de ladite société,
>
> toute disposition de la présente Convention qui prévoit une exonération ou une réduction d'impôt s'applique uniquement aux revenus qui sont assujettis à l'impôt dans cet autre État d'après les règles ordinaires de sa législation fiscale.

R (17)

La notion « d'intérêt substantiel » pourrait être précisée davantage lors de la rédaction de la convention. Par exemple, les États contractants pourraient la définir en fonction de la possession d'un certain pourcentage du capital ou des droits de vote de la société.

16. ~~18.~~ La clause d'assujettissement à l'impôt semble présenter certains avantages. Elle peut être utilisée dans le cas d'États dont les structures économiques sont très développées et dont la législation fiscale est complexe. Il sera cependant nécessaire de la compléter en insérant dans la convention des clauses de bonne foi afin d'obtenir la souplesse nécessaire (*cf.* paragraphe 19 ci-dessous) ; de plus, une telle approche n'offre pas une protection suffisante contre des procédés perfectionnés d'évasion fiscale tels que les stratégies de « tremplin ».

17. ~~19.~~ Les approches mentionnées ci-dessus sont à de nombreux égards peu satisfaisantes. Elles se réfèrent à la législation fiscale des États contractants, complexe et en constante évolution, et non aux formules donnant lieu à des abus. Il a été suggéré de régler le problème des sociétés relais d'une manière plus directe par l'insertion d'une disposition qui viserait spécifiquement les cas d'abus en se référant aux

formules mêmes de relais (approche dite « du transit »). Une telle disposition pourrait être énoncée dans les termes suivants :

Lorsque des revenus provenant d'un État contractant sont perçus par une société qui est un résident de l'autre État contractant et qu'une ou plusieurs personnes qui ne sont pas des résidents de cet autre État :

a) ont directement ou indirectement, ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés, quel que soit leur pays de résidence, un intérêt substantiel dans cette société, sous forme d'une participation ou sous d'autres formes, ou

b) exercent directement ou indirectement, seules ou ensemble, la direction ou le contrôle de ladite société,

toute disposition de la présente Convention qui prévoit une exonération ou une réduction d'impôt ne s'applique pas si plus de 50 pour cent de ces revenus sont utilisés pour satisfaire à des engagements envers ces personnes (intérêts, redevances, frais de développement, de publicité, d'établissement et de déplacement, amortissement de biens de toute nature y compris de biens incorporels, procédés de production, etc.).

18. ~~20.~~ Cette solution semble constituer le seul moyen efficace de combattre les stratégies de « tremplin ». On la trouve dans des conventions bilatérales conclues par la Suisse et les États-Unis et son principe semble être à la base des dispositions suisses contre l'usage abusif des conventions fiscales par certaines catégories de sociétés suisses. Les États contractants qui envisagent d'insérer une telle clause dans leurs conventions ne doivent pas oublier qu'elle peut s'appliquer à des transactions commerciales normales et qu'elle doit donc être complétée par une clause de bonne foi.

R (17)

19. ~~21.~~ Les solutions exposées ci-dessus ont un caractère général et il est nécessaire de prévoir en liaison avec elles des dispositions spéciales pour avoir l'assurance que le bénéfice de la Convention sera accordé dans les situations de bonne foi. Ces dispositions pourraient prendre les formes suivantes :

a) Clause générale de bonne foi

« Les dispositions précédentes ne s'appliquent pas lorsque la société établit que son principal objet, ses activités ainsi que l'acquisition et la conservation de la participation ou de tout autre bien générateur du revenu en question sont motivés par de saines considérations commerciales et n'ont donc pas essentiellement pour but de recueillir des avantages procurés par la Convention. »

b) Clause relative à l'activité

« Les dispositions précédentes ne s'appliquent pas lorsque la société exerce des activités industrielles ou commerciales importantes dans l'État contractant dont elle est un résident et que l'allégement d'impôt demandé à l'autre État contractant concerne un revenu qui a un lien avec ces activités. »

c) Clause relative au montant de l'impôt

« Les dispositions précédentes ne s'appliquent pas lorsque la réduction d'impôt demandée n'est pas supérieure au montant de l'impôt effectivement perçu par l'État contractant dont la société est un résident. »

d) Clause de la cotation en bourse

« Les dispositions précédentes ne s'appliquent pas à une société qui est un résident d'un État contractant si les actions de la principale catégorie d'actions de cette société sont cotées sur une bourse de valeurs agréée dans un État contractant ou si elles sont détenues dans leur totalité, directement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés dont chacune est un résident du premier État contractant, par une société qui est un résident du premier État contractant et dont les actions de la principale catégorie sont cotées de la même façon. »

R (17)

e) Clause de l'allégement alternatif

« Dans les cas où une clause destinée à éviter l'usage abusif de conventions fiscales se réfère aux non-résidents d'un État contractant, il pourrait être prévu que cette expression « sera interprétée comme n'incluant pas les résidents d'États tiers qui ont conclu des conventions relatives à l'impôt sur le revenu avec l'État contractant auquel un allégement d'impôt est demandé, dès lors que ces conventions prévoient un allégement d'impôt qui n'est pas inférieur à celui qui est demandé en vertu de la présente convention. » »

Ces dispositions illustrent les approches possibles. Le texte précis des dispositions qu'il y a lieu d'insérer dans une convention donnée dépend de l'esprit général de cette convention et doit être déterminé dans un cadre bilatéral. De plus, lorsque les autorités compétentes des États contractants ont l'autorité d'appliquer des dispositions à caractère discrétionnaire, on peut juger bon d'ajouter une règle supplémentaire visant à conférer à l'autorité compétente de l'État de source le pouvoir d'accorder les avantages découlant de la Convention à un résident de

l'autre État même si ce dernier ne répond aucun des critères définis ci-dessus.

20. Les paragraphes qui précèdent contiennent différentes approches permettant de réagir à l'utilisation de sociétés relais, mais chacune de celles-ci aborde un aspect particulier du problème que l'on englobe généralement sous le terme de « chalandage fiscal ». Les États désireux de traiter la question de manière exhaustive souhaiteront peut-être consulter l'exemple de dispositions détaillées de limitation des avantages qui est exposé ci-dessous et qui vise à empêcher que des personnes qui ne sont pas des résidents d'un État contractant puissent bénéficier des avantages d'une convention en recourant à une entité qui répondrait par ailleurs aux critères de résidence dans l'un de ces États, en gardant à l'esprit que des adaptations pourront être nécessaires et que nombreux sont les États qui privilégient d'autres approches pour aborder le problème du chalandage fiscal :

1. Sauf dispositions contraires du présent article, un résident d'un État contractant qui reçoit des revenus de l'autre État contractant ne peut bénéficier de tous les avantages accordés aux résidents d'un État contractant aux termes de la présente Convention que s'il s'agit d'une « personne admissible » telle que définie au paragraphe 2 et s'il répond aux autres conditions prévues dans la Convention pour bénéficier de ces avantages.

2. Un résident d'un État contractant est une « personne admissible » pendant une année fiscale à la condition qu'il s'agisse soit :

R (17)

a) d'une personne physique ;

b) d'une entité publique admissible ;

c) d'une société, si :

i) la principale catégorie de ses actions est cotée sur un marché boursier reconnu tel que défini aux alinéas a) et b) du paragraphe 6 et fait régulièrement l'objet de transactions sur un ou plusieurs marchés boursiers reconnus ; ou

ii) au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société sont détenus, directement ou indirectement, par au plus cinq sociétés ayant droit aux avantages aux termes du sous-alinéa i), sous réserve que dans le cas d'une détention indirecte, chaque détenteur intermédiaire soit résident de l'un ou l'autre des États contractants ;

d) d'un organisation caritative ou d'une autre entité exonérée, sous réserve que, dans le cas d'un fonds de pension ou toute autre entité constituée exclusivement dans le but de verser des pensions

ou prestations similaires, plus de 50 pour cent des bénéficiaires, membres ou participants de cette organisation soit des personnes physiques résidentes de l'un ou l'autre des États contractants ;

e) d'une personne autre qu'une personne physique, si :

i) pendant au moins la moitié de l'année fiscale, des personnes qui sont des personnes admissibles en vertu des alinéas a), b), d) ou du sous-alinéa c) i) du présent paragraphe détiennent, directement ou indirectement, au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions ou d'autres intérêts effectifs dans cette personne, et

ii) moins de 50 pour cent du revenu brut de la personne au titre de l'année fiscale est payé ou dû, directement ou indirectement, à des personnes qui ne sont résidentes d'aucun des États contractants sous la forme de paiements déductibles, aux fins des impôts visés par la Convention, dans l'État de résidence de cette personne (sauf paiements de pleine concurrence effectués dans le cadre ordinaire d'activités d'entreprise au titre de services ou biens corporels et paiements concernant des obligations financières envers une banque, sous réserve que lorsque la banque n'est pas un résident d'un État contractant, ce paiement soit attribuable à un établissement stable de cette banque situé dans l'un des États contractants).

R (17)

3. a) Un résident d'un État contractant pourra, qu'il soit ou non une personne admissible, bénéficier des avantages prévus par la présente Convention au titre d'un élément de revenu ayant sa source dans l'autre État si ce résident exerce activement une activité d'entreprise dans le premier État (autre que l'activité consistant à réaliser ou gérer des placements pour son propre compte, à moins qu'il ne s'agisse d'activités bancaires, d'assurance ou d'activités portant sur des valeurs mobilières effectuées par une banque, compagnie d'assurance ou opérateur sur titres agréé), si le revenu tiré de l'autre État contractant est lié à cette activité ou s'il en constitue un élément accessoire et si le résident remplit les autres conditions prévues dans la présente Convention pour bénéficier de ces avantages.

b) Si le résident ou l'une quelconque de ses entreprises associées exerce dans l'autre État contractant une activité d'entreprise qui génère un élément de revenu, les dispositions de l'alinéa a) ne s'appliqueront à cet élément de revenu que si l'activité exercée dans le premier État mentionné présente un caractère substantiel par rapport aux activités exercées dans l'autre État. Aux fins de

l'application du présent paragraphe, le caractère substantiel ou non d'une activité d'entreprise sera déterminé en prenant en compte l'ensemble des faits et circonstances propres à chaque cas.

c) Aux fins de déterminer si une personne exerce effectivement des activités d'entreprise dans un État contractant pour les fins de l'alinéa a), les activités exercées par une société de personnes dans laquelle cette personne est associée et les activités exercées par des personnes liées à cette personne seront réputées exercées par cette personne. Une personne sera considérée comme liée à une autre si elle possède au moins 50 pour cent d'un intérêt effectif dans l'autre (ou, dans le cas d'une société, au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société) ou si une autre personne détient, directement ou indirectement, au moins 50 pour cent d'un intérêt effectif dans chacune d'elles (ou, dans le cas d'une société, au moins 50 pour cent du total des droits de vote et de la valeur des actions de la société). Dans tous les cas, une personne sera considérée comme liée à une autre si, en prenant en compte l'ensemble des faits et circonstances propres à ce cas, l'une est sous le contrôle de l'autre ou elles sont toutes deux sous le contrôle d'une même personne ou de plusieurs mêmes personnes.

4. Nonobstant les autres dispositions de cet article, si une société qui est un résident d'un État contractant, ou une société qui contrôle une telle société, possède une catégorie d'actions en circulation :

R (17)

a) qui sont soumises à des conditions ou arrangements prévoyant que leur détenteur a droit à une fraction du revenu de la société tiré de l'autre État contractant supérieure à la fraction que ces détenteurs percevraient en l'absence de ces conditions ou arrangements (« fraction disproportionnée du revenu ») ; et

b) dont au moins 50 pour cent des droits de vote et de la valeur sont détenus par des personnes qui ne sont pas des personnes admissibles,

les avantages prévus par la présente Convention ne s'appliquent pas à la fraction disproportionnée du revenu.

5. Un résident d'un État contractant qui n'est pas une personne admissible en vertu des dispositions du paragraphe 2 ou qui ne peut prétendre aux avantages de la Convention en vertu des paragraphes 3 et 4 peut néanmoins bénéficier des avantages prévus par la Convention si l'autorité compétente de l'autre État contractant décide que la constitution, l'acquisition ou la conservation de cette personne et

l'exercice de ses activités n'ont pas parmi leurs objets principaux d'obtenir les avantages prévus par la Convention.

6. Aux fins de l'application du présent article, l'expression « marché boursier reconnu » désigne :

a) dans l'État A…

b) dans l'État B… ; et

c) tout autre marché boursier que les autorités compétentes conviennent de reconnaître aux fins de l'application du présent article.

Dispositions visant des entités bénéficiant de régimes fiscaux préférentiels

21.[ANCIEN PARAGRAPHE 15] ***Certaines catégories de sociétés spécifiques bénéficiant de privilèges fiscaux dans leur État de résidence facilitent l'existence de situations de relais et soulèvent la question des pratiques fiscales dommageables.*** ~~Une situation de relais pourra être créée au moyen de~~ ***Lorsque des*** sociétés exonérées d'impôts, totalement ou presque totalement, ~~et qui~~ présentent des caractéristiques juridiques particulières,~~. Par conséquent,~~ on peut empêcher l'usage abusif de conventions fiscales en refusant à ces sociétés le bénéfice de ces conventions (c'est la méthode de l'exclusion). ~~Les principaux cas de ce genre sont constitués par certaines catégories de sociétés qui bénéficient dans l'État dont elles sont des résidents de privilèges fiscaux qui leur confèrent un statut comparable à celui d'un non résident.~~ Comme ces privilèges sont surtout accordés à certaines catégories de sociétés définies dans la législation commerciale ou fiscale d'un pays, la solution la plus radicale consisterait à exclure ces sociétés du bénéfice de la convention. Une autre solution serait d'insérer une clause de sauvegarde qui ~~pourrait être libellée de la façon suivante~~ ***s'appliquerait aux revenus perçus ou versés par de telles sociétés et qui pourrait être rédigée sur le modèle suivant*** :

R (17)

> Aucune disposition de la Convention qui prévoit une exonération ou une réduction d'impôt ne s'applique aux revenus encaissés ou payés par une société telle qu'elle est définie à l'article … de la Loi … ou par toute disposition similaire instaurée par … après la signature de la Convention.

On pourrait réduire la portée de cette disposition en ne couvrant que le paiement de certaines catégories de revenus tels que les dividendes, intérêts, gains en capital, tantièmes, etc. Avec une telle clause, les sociétés de la catégorie concernée pourraient continuer à bénéficier de la protection offerte par l'article 24 (non-discrimination) et des dispositions

de l'article 25 (procédure amiable) et elles seraient soumises aux dispositions de l'article 26 (échange de renseignements).

21.1[ANCIEN PARAGRAPHE 16] Les clauses d'exclusion sont claires et d'application simple, encore qu'elles requièrent parfois une assistance administrative. Elles constituent un instrument important, permettant à un État qui a instauré des privilèges spéciaux dans sa législation fiscale d'empêcher que ces privilèges ne facilitent un usage abusif des conventions fiscales qu'il a conclues.

21.2 Lorsqu'il est impossible d'identifier les sociétés qui bénéficient de privilèges fiscaux en se référant à des caractéristiques juridiques spéciales, ou lorsque cette méthode n'est pas adéquate, une formulation plus générale est nécessaire. La disposition qui suit vise à empêcher l'application des avantages de la Convention à des entités qui répondent aux critères de résidence d'un État contractant mais qui bénéficient dans cet État d'un régime préférentiel réservé aux entités détenues par des étrangers (c'est-à-dire qui ne peut pas être appliqué aux entités détenues par des résidents de cet État) :

> ***Toute société, fiducie ou société de personnes qui est un résident d'un État contractant et qui est détenue effectivement ou contrôlée, directement ou indirectement, par une ou plusieurs personnes qui ne sont pas des résidents de cet État n'a pas droit aux avantages de cette Convention si le montant de l'impôt perçu par cet État sur les revenus ou la fortune de la société, fiducie ou société de personnes (après prise en compte de toute réduction ou imputation de l'impôt de quelque manière que ce soit et notamment en raison d'un remboursement, apport, crédit ou dotation effectué au bénéfice de la société, de la fiducie ou de la société de personnes, ou à toute autre personne) est largement inférieur au montant qui serait exigé par cet État si la totalité des actions du capital de la société ou des participations détenues dans la fiducie ou la société de personnes, selon le cas, appartenaient effectivement à un ou plusieurs résidents de cet État.***

Dispositions visant des catégories particulières de revenus

21.3 La disposition suivante vise à refuser les avantages de la Convention dans le cas des revenus faiblement imposés ou exonérés en vertu d'un régime fiscal préférentiel :

> ***1. Les avantages de la présente Convention ne peuvent s'appliquer à des revenus qui peuvent, conformément aux autres dispositions de la Convention, être imposés dans un État contractant et qui sont tirés***

d'activités dont l'exercice ne nécessite pas une présence substantielle dans cet État, notamment :

a) des activités telles que les activités bancaires, financières, transports maritimes, assurances ou commerce électronique ; ou

b) des activités telles que celles de quartiers généraux, de centres de coordination ou d'opérations similaires assurant un soutien administratif, financier ou autre à un groupe de sociétés ;

c) des activités qui génèrent des revenus passifs tels que dividendes, intérêts ou redevances ;

lorsqu'en vertu des lois ou pratiques administratives de cet État, ces revenus font l'objet d'une imposition préférentielle dans le cadre de laquelle les informations bénéficient d'un traitement confidentiel qui empêche l'échange effectif de renseignements.

2. Aux fins de l'application du paragraphe 1, des revenus sont imposés de manière préférentielle dans un État contractant si, pour une raison autre qu'en vertu des articles précédents de cette Convention, un élément de ces revenus :

a) est exonéré d'impôt ; ou

b) est imposable dans les mains d'un contribuable, mais est soumis à un taux d'imposition inférieur au taux applicable à un élément de revenu équivalent imposable dans les mains de contribuables similaires résidents de cet État ; ou

R (17)

c) donne droit à un crédit, rabais ou autre concession ou avantage, autre qu'un crédit pour impôt l'étranger, qui est accordé directement ou indirectement au titre de cet élément de revenu.

Règles anti-abus portant sur l'imposition à la source de catégories de revenus spécifiques

21.4 La disposition suivante a pour effet de refuser les avantages prévus par certains articles spécifiques de la Convention qui limitent l'imposition à la source lorsque les transactions ont été conclues principalement dans le but d'obtenir ces avantages. Les articles en question sont les articles 10, 11, 12 et 21 ; cette disposition devra donc être adaptée conformément aux indications ci-dessous afin de viser la catégorie de revenu spécifique couverte par chacun de ces articles :

Les dispositions du présent article ne sont pas applicables si le principal objectif ou l'un des principaux objectifs de toute personne intervenant dans la création ou la cession [article 10 : « des actions ou autres droits », article 11 : « de la créance », articles 12 et 21 : « des droits »] au titre desquels (ou « de laquelle » le cas échéant) sont versés [article 10 : « les dividendes », article 11 : « les intérêts », article 12 : « les redevances »et

article 21 : « les revenus »] consiste à tirer avantage du présent article au moyen de cette création ou de cette cession.

Dispositions visant les régimes préférentiels adoptés après la signature de la Convention

21.5 Les États peuvent souhaiter empêcher l'utilisation abusive de leurs conventions découlant de dispositions introduites par un État contractant après la signature d'une convention. La disposition suivante vise à empêcher qu'un État contractant soit contraint d'accorder les avantages prévus par une convention à l'égard des revenus bénéficiant d'un régime spécial applicable à certains revenus extra-territoriaux introduit après la signature de la convention :

Les dispositions des articles 6 à 22 de la présente Convention ne s'appliquent pas aux personnes bénéficiant d'avantages fiscaux spéciaux en vertu :

a) d'une législation de l'un ou l'autre des États identifiée dans un échange de notes entre les États ; ou

b) de toute législation analogue adoptée ultérieurement.

b) Rappel

15. Le Comité a examiné les catégories de dispositions nouvelles qu'il pourrait être approprié d'insérer dans le Modèle de Convention fiscale afin d'éviter que les revenus qui échappent à l'impôt du fait de régimes fiscaux dommageables ne bénéficient indûment des avantages des conventions fiscales.

16. Dans le cadre de ces travaux, plusieurs dispositions possibles ont été proposées. Plusieurs délégués ont soutenu l'ajout d'une disposition complète de limitation des avantages. D'autres, opposés à l'inclusion d'une telle disposition, étaient plus favorables à une approche « article par article » des dispositions les plus susceptibles de faire l'objet d'abus. Il a été décidé que ces deux approches ne s'excluaient pas mutuellement et que toutes deux pouvaient être retenues de manière complémentaire dans une convention. Il a été également convenu que la partie pertinente des Commentaires sur l'article 1 devrait être réécrite afin d'y inclure quelques-unes des dispositions proposées au cours des travaux sur cette question.

5. LIMITATION DES AVANTAGES DES CONVENTIONS FISCALES APRÈS L'ADOPTION D'UN NOUVEAU RÉGIME

17. Une autre question examinée par le Comité est celle des moyens d'éviter, lorsqu'un pays adopte, après la conclusion d'une convention fiscale à laquelle il est partie, des mesures aboutissant à une concurrence fiscale dommageable, que les avantages de la convention soit accordés indûment aux revenus couverts par ces mesures. L'examen des dispositions proposées par les délégués en relation avec la question précédente montre que la plupart d'entre elles permettraient de réagir efficacement aussi bien à des régimes existant au moment de l'entrée en vigueur de la convention qu'à de nouveaux régimes introduits ultérieurement. Cela étant, il est probable que de telles dispositions ne figureront pas dans une convention lorsqu'aucun régime préférentiel dommageable n'existe au moment de sa conclusion.

a) Modifications adoptées par le Comité

18. Le Comité a examiné la possibilité d'inclure dans la Convention une clause dite de « changement de méthode » pour réagir aux régimes préférentiels dommageables introduits après la signature d'une convention.

19. Au cours de cet examen, le Comité a discuté des mérites d'une telle disposition et examiné une proposition d'ajout à l'article 23 A. Après discussion, il a été convenu que la disposition proposée ne devait pas être ajoutée à l'article 23 A, mais que les Commentaires pourraient suggérer d'adopter une telle clause et en donner un exemple.

R (17)

20. Sur la base de cette suggestion, le Comité a adopté la modification suivante aux Commentaires sur les articles 23 A et 23 B :

Ajouter le paragraphe 31.1 suivant aux Commentaires sur les articles 23 A et 23 B :

31.1 Le paragraphe 2 pourrait par exemple être modifié de cette manière lorsqu'un État qui pratique d'une manière générale la méthode de l'exemption considère que cette méthode ne devrait pas être appliquée à des éléments de revenus qui bénéficient d'un traitement fiscal préférentiel dans l'autre État en raison d'une mesure introduite par cet État après la date de la signature de la Convention. Afin de prendre en compte ces éléments de revenus, le paragraphe 2 pourrait être modifié comme suit :

2. Lorsqu'un résident d'un État contractant perçoit un élément de revenu qui

a) conformément aux dispositions des articles 10 et 11, est imposable dans l'autre État contractant, ou

b) conformément aux dispositions de la présente Convention, est imposable dans l'autre État contractant, mais bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans cet État en raison d'une mesure fiscale

i) introduite dans l'autre État contractant après la date de signature de la présente Convention, et

ii) à l'égard de laquelle cet État a avisé les autorités compétentes de l'autre État, avant que cet élément de revenu n'ait été perçu et après consultation avec cet État, que ce paragraphe devait s'appliquer,

le premier État accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé dans cet autre État. Cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt, calculé avant déduction, correspondant à cet élément de revenu tiré de cet autre État.

6. CLARIFICATION DE LA NOTION DE « BÉNÉFICIAIRE EFFECTIF »

a) Modifications adoptées par le Comité

21. Le Comité a adopté les modifications suivantes des Commentaires sur les articles 10, 11 et 12 qui visent à clarifier la notion de « bénéficiaire effectif » :

R (17)

Remplacer le paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 10 par les nouveaux paragraphes suivants (les changements par rapport au texte actuel des Commentaires sont signalés en caractères ***italiques gras*** *pour les ajouts et en* caractères ~~biffés~~ *pour les suppressions) :*

12. ***La notion de bénéficiaire effectif a été introduite au paragraphe 2 de l'article 10 pour clarifier le sens des mots « payés … à un résident » tels qu'ils sont utilisés au paragraphe 1 de l'article afin de préciser clairement que l'État de la source n'est pas obligé de renoncer au droit d'imposer les revenus de dividendes uniquement parce que ces revenus ont été immédiatement perçus par un résident d'un État avec lequel l'État de la source a conclu une convention. Le terme « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique, mais doit être entendu dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales.***

12.1 Lorsqu'un élément de revenu est perçu par un résident d'un État contractant agissant en qualité d'agent ou autre mandataire , il serait contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde

une réduction ou une exonération de l'impôt du seul fait que le récipiendaire immédiat du revenu est un résident de l'autre État contractant. Dans cette situation, le récipiendaire immédiat du revenu a la qualité de résident mais il n'existe pas de risque de double imposition de ce fait puisque le résident n'est pas considéré du point de vue fiscal comme le propriétaire du revenu dans l'État de résidence. Il serait également contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération d'impôt à un résident d'un État contractant qui agit, autrement que dans le cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause. Pour ces raisons, le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais »[2] conclut qu'une société relais ne peut pas être considérée normalement comme le bénéficiaire effectif si, bien qu'étant le propriétaire du revenu dans la forme, elle ne dispose dans la pratique que de pouvoirs très limités qui font d'elle un simple fiduciaire ou un simple administrateur agissant pour le compte des parties intéressées.

12.2 ~~En vertu du paragraphe 2,~~ ***Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article,*** la limitation de l'impôt perçu dans l'État de la source ~~ne s'applique pas~~ ***reste disponible*** lorsqu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire ***situé dans un État contractant ou dans un État tiers*** s'interpose entre le bénéficiaire et l'organisme payeur, ***mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant.*** (Le texte du Modèle de Convention a été modifié en 1995 pour préciser ce point qui a constitué la position constante des États membres). Les États qui veulent expliciter ce point peuvent le faire lors des négociations bilatérales.

R (17)

Remplacer le paragraphe 8 des Commentaires sur l'article 11 par les nouveaux paragraphes suivants:

8. ***La notion de bénéficiaire effectif a été introduite au paragraphe 2 de l'article 11 pour clarifier le sens des mots « payés ... à un résident » tels qu'ils sont utilisés au paragraphe 1 de l'article afin de préciser clairement que l'État de la source n'est pas obligé de renoncer au droit d'imposer les revenus d'intérêts uniquement parce que ces revenus ont été immédiatement perçus par un résident d'un État avec lequel l'État de la source a conclu une convention. Le terme « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique, mais doit être entendu dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales.***

8.1 La réduction ou l'exonération de l'impôt dû au titre d'un élément de revenu est accordée par l'État de la source à un résident de l'autre État contractant afin d'éviter en totalité ou en partie la double imposition qui

résulterait de l'imposition concurrente de ce même revenu par l'État de la résidence. Lorsqu'un élément de revenu est perçu par un résident d'un État contractant agissant en qualité d'agent ou autre mandataire, il serait contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération de l'impôt du seul fait que le récipiendaire immédiat du revenu est un résident de l'autre État contractant. Dans cette situation, le récipiendaire immédiat du revenu a la qualité de résident mais il n'existe pas de risque de double imposition de ce fait puisque le résident n'est pas considéré du point de vue fiscal comme le propriétaire du revenu dans l'État de résidence. Il serait également contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération d'impôt à un résident d'un État contractant qui agit, autrement que dans le cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause. Pour ces raisons, le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais »[3] conclut qu'une société relais ne peut pas être considérée normalement comme le bénéficiaire effectif si, bien qu'étant le propriétaire du revenu dans la forme, elle ne dispose dans la pratique que de pouvoirs très limités qui font d'elle un simple fiduciaire ou un simple administrateur agissant pour le compte des parties intéressées.

8.2 ~~En vertu du paragraphe 2,~~ ***Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article,*** la limitation de l'impôt perçu dans l'État de la source ~~ne s'applique pas~~ ***reste disponible*** lorsqu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire ***situé dans un État contractant ou dans un État tiers*** est interposé entre le bénéficiaire et l'organisme payeur ***, mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant***. (Le texte du Modèle de Convention a été modifié en 1995 pour préciser ce point qui a constitué la position constante des États membres). Les États qui veulent expliciter ce point peuvent le faire lors des négociations bilatérales.

R (17)

Remplacer le paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 12 par les nouveaux paragraphes suivants :

4. ***La notion de bénéficiaire effectif a été introduite au paragraphe 1 de l'article 12 pour clarifier l'application de l'article par rapport aux paiements à des intermédiaires afin de préciser clairement que l'État de la source n'est pas obligé de renoncer au droit d'imposer les revenus de redevances uniquement parce que ces revenus ont été immédiatement perçus par un résident d'un État avec lequel l'État de la source a conclu une convention. Le terme « bénéficiaire effectif » n'est pas utilisé dans une acception étroite et technique, mais doit être entendu dans son contexte et à la lumière de l'objet***

et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales.

4.1 La réduction ou l'exonération de l'impôt dû au titre d'un élément de revenu est accordée par l'État de la source à un résident de l'autre État contractant afin d'éviter en totalité ou en partie la double imposition qui résulterait de l'imposition concurrente de ce même revenu par l'État de la résidence. Lorsqu'un élément de revenu est perçu par un résident d'un État contractant agissant en qualité d'agent ou autre mandataire, il serait contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération de l'impôt du seul fait que le récipiendaire immédiat du revenu est un résident de l'autre État contractant. Dans cette situation, le récipiendaire immédiat du revenu a la qualité de résident mais il n'existe pas de risque de double imposition de ce fait puisque le résident n'est pas considéré du point de vue fiscal comme le propriétaire du revenu dans l'État de résidence. Il serait également contraire à l'objet et au but de la Convention que l'État de la source accorde une réduction ou une exonération d'impôt à un résident d'un État contractant qui agit, autrement que dans le cadre d'une relation d'agent ou autre mandataire, comme un simple relais pour le compte d'une autre personne qui bénéficie réellement du revenu en cause. Pour ces raisons, le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais »[4] conclut qu'une société relais ne peut pas être considérée normalement comme le bénéficiaire effectif si, bien qu'étant le propriétaire du revenu dans la forme, elle ne dispose dans la pratique que de pouvoirs très limités qui font d'elle un simple fiduciaire ou un simple administrateur agissant pour le compte des parties intéressées.

R (17)

4.2 ~~En vertu du paragraphe 1,~~ ***Sous réserve d'autres conditions imposées par l'article***, ~~l'exemption d'impôt~~ ***la limitation de l'impôt*** dans l'État de la source ~~ne s'applique pas~~ ***reste disponible*** lorsqu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire ***situé dans un État contractant ou dans un État tiers*** est interposé entre le ~~créancier et le débiteur~~ le ***bénéficiaire et le payeur, mais que le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant***. (Le texte du Modèle de Convention a été modifié en 1995 pour préciser ce point qui a constitué la position constante des États membres). Les États qui veulent expliciter ce point peuvent le faire lors des négociations bilatérales.

b) Rappel

22. Le Comité a examiné diverses options permettant de clarifier la notion de « bénéficiaire effectif ». Certains délégués ont noté que le critère de bénéficiaire effectif était très dépendant des faits et des circonstances de chaque espèce et qu'il était difficile, par conséquent, d'élaborer une définition

de portée générale de ce concept. La plupart des délégués ont cependant été d'avis qu'il serait utile de clarifier la notion. Il a été noté que tout ajout aux Commentaires devait être rédigé de manière neutre afin d'éviter une limitation involontaire de la notion.

Signification du bénéficiaire effectif

23. Le Modèle de Convention ne comporte pas de définition du terme « bénéficiaire effectif ». Les Commentaires indiquent qu'un intermédiaire tel qu'un agent ou autre mandataire n'est pas le bénéficiaire effectif mais ne précisent pas autrement la signification des termes. Faute de clarification plus poussée, la notion de bénéficiaire effectif soulève plusieurs difficultés d'interprétation et d'application. S'il est évident qu'on ne peut s'en tenir au seul critère d'une propriété juridique de pure forme pour déterminer l'éligibilité aux avantages de la Convention, il est moins facile de percevoir ce qui doit constituer le lien le plus fort avec un flux de revenus dans le cas où existent différentes parties prenantes dont chacune peut être considérée du point de vue du droit commun comme possédant certains attributs de la propriété.

Rapport sur l'utilisation de sociétés relais

24. Le paragraphe 14 *b)* du rapport de 1987 du Comité des affaires fiscales intitulé « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation de sociétés relais »[5] examine l'application du critère du bénéficiaire effectif dans les cas abusifs :

> Dans son Modèle de Convention révisé de 1977, l'OCDE a inclus des dispositions qui empêchent dans certains cas les personnes non fondées à se prévaloir des dispositions d'une convention de s'en assurer le bénéfice par le biais d'une « société relais ».
>
> […]
>
> b) Selon les articles 10 à 12 du Modèle de l'OCDE, la limitation, dans l'État de la source, de l'impôt sur les dividendes, intérêts et redevances n'est pas applicable lorsque la société de transit n'est pas le « bénéficiaire effectif » du revenu. Ainsi, le bénéfice de la limitation de l'impôt ne peut être obtenu lorsque la personne qui en profite économiquement n'y a pas droit et a placé la société de transit comme intermédiaire entre elle-même et le débiteur du revenu (paragraphes 12, 8 et 4 des Commentaires relatifs, respectivement, aux articles 10, 11 et 12). Les Commentaires mentionnent le cas d'un agent ou autre mandataire. La clause s'appliquera cependant aussi dans d'autres cas où une personne passe un contrat ou assume des obligations qui lui confèrent des

responsabilités analogues à celles d'un agent ou mandataire. Ainsi, une société de transit ne pourra normalement être considérée comme le bénéficiaire effectif du revenu si, bien que possédant formellement certains actifs, elle ne dispose que de pouvoirs très restreints qui la mettent simplement dans la position d'un dépositaire ou d'un administrateur agissant pour le compte des parties intéressées (dans la plupart des cas, les actionnaires de la société de transit). Dans la pratique, toutefois, il sera généralement difficile pour l'État de la source de prouver que la société de transit n'est pas le « bénéficiaire effectif » du revenu. Le fait qu'elle ait pour objet principal de détenir des actifs ou des droits n'est pas en soi suffisant pour qu'elle soit assimilable à un simple intermédiaire, encore qu'il puisse indiquer qu'un examen plus approfondi s'impose. De toute façon, cet examen sera particulièrement fastidieux pour l'État de la source, et même l'État de résidence de la société de transit n'aura pas toujours les informations nécessaires concernant les actionnaires de cette société, ses rapports avec les actionnaires ou d'autres parties intéressées, ou encore le processus de décision de la société. Ainsi, même un échange de renseignements entre l'État de la source et l'État de résidence de la société ne résoudra peut-être pas la question. C'est apparemment à cause de ces difficultés que les Commentaires du Modèle de l'OCDE de 1977 évoquaient la possibilité de définir avec plus de précision, lors des négociations bilatérales, le traitement à réserver à ces sociétés (voir le paragraphe 22 des Commentaires relatifs à l'article 10).

R (17)

Notes

1. Ces deux rapports sont reproduits aux pages R(5)-1 et R(6)-1 du volume II.
2. Reproduit à la page R(6)-1 du volume II.
3. Reproduit à la page R(6)-1 du volume II.
4. Reproduit à la page R(6)-1 du volume II.
5. Reproduit à la page R(6)-1 du volume II.

La classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique

(adopté par le Comité des affaires fiscales le 7 novembre 2002)

Table des matières

1. Introduction . . . . . R(18)-2

2. Organisation du rapport . . . . . R(18)-2

3. Bénéfices des entreprises et redevances. . . . . R(18)-3

   a) Bénéfices des entreprises et paiements effectués au titre de l'usage ou de la concession de l'usage d'un droit d'auteur. . . . . R(18)-4

   b) Bénéfices des entreprises et rémunération du savoir-faire . . R(18)-6

   c) Bénéfices des entreprises et rémunérations au titre de l'usage, ou de la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique. . . . . R(18)-12

4. Prestation de services . . . . . R(18)-14

5. Rémunérations pour services techniques. . . . . R(18)-15

6. Paiements mixtes . . . . . R(18)-18

Notes. . . . . R(18)-19

ANNEXE 1. Modifications des commentaires sur l'article 12 du modèle de convention fiscale de l'OCDE . . . . . R(18)-20

ANNEXE 2. Analyse de différentes catégories de transactions typiques de commerce électronique . . . . . R(18)-24

ANNEXE 3. Observations de la Grèce et de l'Espagne . . . . . R(18)-40

1. INTRODUCTION

1. En janvier 1999, dans le cadre du suivi de la Conférence d'Ottawa de novembre 1998 sur le thème « Un monde sans frontières : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial », le Comité des affaires fiscales a mis en place un Groupe technique consultatif (GTC) sur la classification conventionnelle des paiements effectués au titre du commerce électronique, avec pour mandat général d'« examiner la définition des différents types de paiements effectués au titre du commerce électronique dans le cadre des conventions fiscales afin d'apporter les clarifications nécessaires aux Commentaires ». Ce Groupe était composé de représentants des entreprises et de responsables des administrations fiscales de pays membres et non membres de l'OCDE.

2. Le rapport final du GTC a été diffusé le 1er février 2001[1]. Ce rapport décrivait les différents problèmes de classification conventionnelle qui ont été mis en évidence par le Groupe et il présentait le point de vue du Groupe sur ces problèmes ; il comportait en outre une analyse de diverses catégories de transactions typiques de commerce électronique. Ce rapport recommandait notamment au Groupe de travail n°1 de l'OCDE sur les Conventions fiscales et Questions connexes de « publier un document précisant, compte tenu des principaux éléments de la section 3 de ce rapport, comment devraient être résolues les diverses questions de classification conventionnelle découlant du commerce électronique… » et invitait le Groupe de travail « …à prendre en compte les propositions de modification des Commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE qui sont exposées dans ce rapport. »

R (18)

3. Le Comité des affaires fiscales, par l'intermédiaire de son Groupe de travail n° 1, a ensuite examiné le rapport du GTC dans le détail. Il a estimé que les conclusions et propositions du GTC étaient très convaincantes. Il a donc décidé de suivre la recommandation du GTC et d'adopter[2] le présent rapport qui reproduit dans une large mesure celui du GTC et reprend généralement à son compte les propositions de modifications des Commentaires sur l'article 12 formulées par le GTC.

4. Le Comité exprime sa gratitude aux membres du GTC pour leur travail précieux et leur contribution à la clarification des modalités d'application des conventions fiscales existantes dans le contexte du commerce électronique.

2. ORGANISATION DU RAPPORT

5. Le présent rapport s'articule comme suit :

— les sections 1 à 4 comportent une description des divers problèmes de classification conventionnelle qui peuvent se poser en matière de

commerce électronique ainsi que les conclusions du Comité sur la façon de traiter ces problèmes ;

— l'annexe 1 reproduit l'ensemble des modifications des Commentaires sur le Modèle de Convention fiscale qui ont été formulées dans ce rapport ;

— l'annexe 2 comprend une liste illustrative de transactions typiques de commerce électronique accompagnée des conclusions du Comité sur la façon de classer les paiements résultant de ces transactions aux fins de l'application des conventions fiscales (cette liste reprend celle qui figure en annexe 2 du rapport du GTC).

6. Tout au long de ce rapport, on présumera généralement que les paiements évoqués effectués lors des transactions de commerce électronique identifiées sont reçus dans le cadre des activités d'une entreprise, même si les payeurs eux-mêmes n'exercent pas nécessairement une activité d'entreprise. Il s'ensuit que tous ces paiements sont susceptibles d'entrer dans le champ de l'article 7 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, qui porte sur les bénéfices des entreprises. Toutefois, quelques paiements peuvent être exclus du champ de l'article 7 en vertu du paragraphe 7 de l'article 7, qui donne préséance à tout autre article renvoyant expressément au type spécifique de revenu concerné. C'est le cas de l'article 12, qui porte sur les redevances. Pour ces raisons, les paiements évoqués dans ce rapport ne doivent pas être considérés comme relevant de l'article 21, qui traite des autres revenus.

3. BÉNÉFICES DES ENTREPRISES ET REDEVANCES

R (18)

7. La définition des redevances que donne, dans sa version actuelle, le paragraphe 2 de l'article 12 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE est la suivante :

> Le terme « redevances » employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets, et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

8. Dans la Convention de 1977 de l'OCDE sur la double imposition, cette définition incluait en plus « les paiements […] au titre de l'usage ou de la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique » et quelques conventions bilatérales s'appuient encore sur cette ancienne définition des redevances.

9. Cette section analyse les problèmes de classification soulevés par l'application éventuelle de différents éléments de ces deux définitions aux paiements effectués dans le cadre de transactions de commerce électronique. Elle étudie aussi les problèmes de classification découlant d'autres dispositions conventionnelles qui traitent de la prestation de services ou des rémunérations pour services techniques.

a) Bénéfices des entreprises et paiements effectués au titre de l'usage ou de la concession de l'usage d'un droit d'auteur

Analyse et conclusions

10. L'un des principaux problèmes de classification liés au commerce électronique est la distinction entre les bénéfices des entreprises et l'élément de la définition des « redevances » dans la Convention qui fait référence aux paiements pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur. Les conclusions ci-après sur la façon de traiter cette question sont pleinement compatibles avec la position déjà exprimée aux paragraphes 14 à 14.2 des Commentaires sur l'article 12 concernant les paiements au titre de logiciels.

11. Étant donné que la définition des redevances vise les « rémunérations pour » l'un quelconque des divers éléments énumérés dans cette définition, la principale question à résoudre est d'identifier ce qui donne lieu au paiement. Dans certains pays, la législation applicable stipule que les transactions permettant au client de télécharger par voie électronique des logiciels ou d'autres contenus numériques peuvent faire intervenir l'usage du droit d'auteur, par exemple si le contrat permet de faire une ou plusieurs copies du contenu numérique. Si le paiement constitue essentiellement la rémunération d'autre chose que l'usage ou la concession de l'usage des droits relevant du droit d'auteur (par exemple l'acquisition d'autres types de droits contractuels, de données ou de services) et que l'usage du droit d'auteur se limite aux droits de téléchargement, stockage et utilisation sur l'ordinateur, le réseau ou tout autre dispositif de stockage, d'exécution ou d'affichage du client, cet usage du droit d'auteur ne doit pas affecter la détermination du type de paiement aux fins de la convention. Tel est le cas, par exemple, d'une personne qui paie pour pouvoir télécharger et utiliser une copie d'un programme informatique. Tandis que le téléchargement électronique du logiciel peut ou non constituer un usage du droit d'auteur par l'utilisateur (et non par le fournisseur) en fonction du droit applicable en matière de droit d'auteur et des dispositions contractuelles, cet usage éventuel d'un droit d'auteur n'est pas la raison essentielle pour laquelle le paiement est effectué.

R (18)

12. Dans le cas de transactions qui autorisent le client à télécharger des produits numériques (logiciels, images, sons, texte), le paiement est effectué pour acquérir des données transmises sous la forme d'un signal numérique en

vue de l'utilisation ou de la jouissance de l'acquéreur[3]. Cela constitue la raison essentielle pour laquelle le paiement est effectué. Dans la mesure où l'action de copier le produit numérique sur le disque dur du client ou sur un autre support d'archivage (à l'inclusion des transferts sur d'autres dispositifs de stockage, d'exécution ou d'affichage) constitue un exercice du droit d'auteur par le client en vertu du droit et des dispositions contractuelles applicables, il ne s'agit là que d'un élément accessoire du processus de saisie et de stockage du signal numérique. Cet élément accessoire n'intervient pas dans la classification car il ne correspond pas à ce qui est essentiellement rémunéré par le paiement (à savoir, acquérir des données transmises sous la forme d'un signal numérique), qui est le facteur déterminant au regard de la définition des redevances dans la convention.

Modifications des Commentaires

13. Le Comité a conclu que les modifications suivantes devaient être apportées aux Commentaires sur l'article 12 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE :

Ajouter les paragraphes 17.1 à 17.4 ci-dessous immédiatement après le paragraphe 17 des Commentaires sur l'article 12 :

17.1 Les principes énoncés ci-dessus en ce qui concerne les paiements au titre de logiciels sont également applicables aux transactions concernant d'autres types de produits numériques tels que des images, des sons ou du texte. Le développement du commerce électronique a multiplié le nombre de ces transactions. Pour déterminer si les versements correspondants constituent ou non des redevances, la principale question à résoudre est celle de la raison essentielle pour laquelle le paiement est effectué.

R (18)

17.2 Dans certains pays, la législation applicable stipule que les transactions permettant au client de télécharger par voie électronique des produits numériques peuvent faire intervenir un usage du droit d'auteur par le client, par exemple parce que le contrat l'autorise à réaliser une ou plusieurs copies du contenu numérique. Si le paiement constitue essentiellement la rémunération d'autre chose que l'usage ou la concession de l'usage de droits relevant du droit d'auteur (notamment l'acquisition d'autres types de droits, données ou services contractuels) et que l'usage du droit d'auteur se limite aux droits de téléchargement, stockage et exploitation sur l'ordinateur, le réseau ou tout autre dispositif de stockage, d'exécution ou d'affichage du client, cet usage ne

doit pas affecter la détermination du type de paiement aux fins de l'application de la définition des « redevances ».

17.3 Tel est le cas des transactions qui permettent au client (lequel peut être une entreprise) de télécharger par voie électronique des produits numériques (tels que logiciels, images, sons ou texte) pour l'utilisation ou la jouissance du client. Dans ces transactions, le paiement est effectué essentiellement pour acquérir des données transmises sous la forme d'un signal numérique et ne correspond donc pas à des redevances, mais relève de l'article 7 ou de l'article 13, selon le cas. Dans la mesure où le droit et les dispositions contractuelles applicables stipulent que l'action de copier le produit sur le disque dur ou tout autre support d'archivage du client s'accompagne d'un exercice du droit d'auteur par le client, cette reproduction est simplement le moyen par lequel le signal numérique est saisi et stocké. Cette utilisation du droit d'auteur ne présente pas d'importance pour la classification car il ne correspond pas car il ne correspond pas à ce qui est essentiellement rémunéré par le paiement (c'est-à-dire l'acquisition de données transmises sous la forme d'un signal numérique), qui est le facteur déterminant au regard de la définition des redevances. Il n'y a pas lieu non plus d'assimiler les paiements pour ces transactions à des « redevances » si le droit et les dispositions contractuelles applicables stipulent que la création d'une copie est considérée comme l'exercice d'un droit d'auteur par le fournisseur et non par le client.

R (18)

17.4 En revanche, lorsque le paiement constitue essentiellement la rémunération de l'octroi du droit d'utiliser un droit d'auteur dans un produit numérique qui est téléchargé par voie électronique à cet effet, les transactions correspondantes donnent lieu à des redevances. Tel est le cas, par exemple, d'un éditeur qui paie pour acquérir le droit de reproduire une image soumise à droit d'auteur qu'il télécharge par voie électronique pour la faire figurer sur la couverture d'un livre qu'il est en train de produire. Dans cette transaction, le paiement constitue essentiellement la rémunération de l'acquisition des droits d'exercice du droit d'auteur incorporé au produit numérique, à savoir le droit de reproduire et de diffuser l'image, et non simplement l'acquisition du contenu numérique.

b) Bénéfices des entreprises et rémunération du savoir-faire

Analyse et conclusions

14. Les transactions de commerce électronique donnant lieu à des rémunérations au titre d'un savoir-faire (*know-how*) sont relativement rares, mais dans quelques cas il faut déterminer si le paiement est effectué à raison

d'une prestation de services ou pour la fourniture d'un savoir-faire (c'est-à-dire d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique).

15. Le paragraphe 11 du Commentaire sur l'article 12 fait référence aux éléments clés suivants pour identifier les transactions correspondant à la fourniture d'un savoir-faire :

— l'Association des bureaux pour la protection de la propriété industrielle (ANBPPI) précise que « le « *know-how* » est l'ensemble non divulgué des informations techniques, brevetables ou non, qui sont nécessaires à la reproduction industrielle d'emblée et dans les mêmes conditions d'un produit ou d'un procédé ; procédant de l'expérience, le *know-how* est le complément de ce qu'un industriel ne peut savoir par le seul examen du produit et la seule connaissance des progrès de la technique » ;
— « [d]ans le contrat de *know-how*, l'une des parties s'oblige à communiquer ses connaissances et expériences particulières, non révélées au public, à l'autre partie qui peut les utiliser pour son propre compte » ;
— dans le contrat de *know-how*, le cédant « n'a pas à intervenir dans l'application des formules… et n'en garantit pas le résultat » ;
— la fourniture de *know-how* se distingue des contrats supposant des « prestations de services où l'une des parties s'oblige, à l'aide des connaissances usuelles de sa profession, à faire elle-même un ouvrage pour l'autre partie ».

16. Ce paragraphe présente également les exemples suivants de paiements qui ne doivent pas être attribués à la fourniture de savoir-faire, mais à la fourniture de services :

— rémunérations obtenues pour les services après-vente,
— rémunérations obtenues pour des prestations effectuées par un vendeur dans le cadre de la garantie due à l'acheteur,
— rémunérations pour une pure assistance technique,
— rémunérations pour des consultations données par un ingénieur, un avocat ou un expert-comptable.

17. Appliquant ces critères et ces exemples aux transactions de commerce électronique, le Comité a conclu que, par exemple, les consultations en ligne, les échanges avec des techniciens et la consultation d'une base de données de dépannage constituent incontestablement une prestation de services à la demande, et non une fourniture de savoir-faire.

18. La distinction entre des rémunérations pour prestation de services et pour fourniture de savoir-faire peut parfois poser des difficultés pratiques. Les

pays ont utilisé divers critères pour résoudre ces difficultés et on trouvera ci-après des exemples de critères élaborés à cet effet.

— Généralement, dans un contrat de savoir-faire :

a) un « produit » (c'est-à-dire un savoir, des informations, des techniques, des formules, des compétences, des procédés, des plans, etc.) préalablement créé ou mis au point, ou existant déjà, est transféré ;

b) le produit qui fait l'objet du contrat est transféré pour être utilisé par l'acheteur (c'est-à-dire qu'il lui est fourni) ; et

c) sauf dans le cas d'une aliénation par laquelle le vendeur se départit complètement de tout intérêt dans le produit, le vendeur conserve le droit de propriété du produit. L'acheteur n'obtient que le droit d'utiliser le produit. Sous réserve des dispositions du contrat, le vendeur conserve le droit d'utiliser le produit pour son propre compte et de le transférer à d'autres.

— Par opposition, dans un contrat visant une prestation de services, généralement :

d) le cédant s'engage à fournir des services qui auront pour résultat la création, l'élaboration ou la formation d'un produit (qui peut ou non être du savoir-faire) ;

e) au cours du travail de développement du produit, le cédant applique un savoir, une compétence et une expertise qui existent — il n'y a pas de transfert en tant que tel (c'est-à-dire de fourniture) de savoir-faire du cédant vers l'acheteur, mais uniquement l'utilisation par le cédant de son savoir pour son propre compte ; et

f) le produit de ces services devient la propriété de l'acheteur, lequel peut en faire usage sans avoir à se procurer d'autres droits sur celui-ci. Toutefois, dans la majorité des cas, au cours de cette prestation de services le vendeur réalise également de manière accessoire un travail (plan, conception, spécification, compte rendu, etc.) contenant des connaissances, brevetables ou non, inconnues jusqu'alors de l'acheteur, et toujours soumises à droit d'auteur. Sauf accord contraire, le vendeur demeure propriétaire de ce droit d'auteur, et ni l'acheteur ni aucune autre personne n'est légalement habilité, sauf à obtenir l'autorisation préalable du vendeur, à utiliser le produit faisant l'objet du droit d'auteur à une autre fin que celle pour laquelle il a été prévu initialement. Même dans ce dernier cas, la nature du contrat n'est pas affectée : son objet reste la prestation d'un service.

— Autre facteur, l'incidence des coûts, c'est-à-dire le niveau et la nature des frais engagés par le vendeur :

g) le plus souvent, lorsqu'il y a fourniture d'un savoir-faire existant déjà, le fournisseur n'a guère d'autre travail à effectuer que de copier des documents existants. En revanche, un contrat de services suppose en général un niveau de dépenses beaucoup plus élevé ;

h) selon la nature des services, un contrat de services suppose que le vendeur encoure des dépenses pour les salaires des employés affectés à la recherche, à la conception, aux essais, aux dessins et à d'autres activités connexes, pour la rémunération de sous-traitants chargés d'assurer ces services, etc.

— Tous ces facteurs mettent en évidence la caractéristique dominante du savoir-faire : il s'agit d'un actif et, en tant que tel, cela existe déjà et n'est pas créé dans le but d'honorer un contrat en particulier.

19. Dans le cas particulier d'un contrat prévoyant la communication, par le fournisseur, d'informations concernant le programme informatique, le Comité a conclu qu'en règle générale, on considérera que le paiement est effectué en rémunération de la fourniture de ces informations de sorte qu'elle constitue une fourniture de savoir-faire lorsqu'elle est effectuée pour acquérir des informations constituant des idées et des principes à la base du programme, comme une démarche logique, des algorithmes ou des langages ou techniques de programmation, dès lors que ces informations sont fournies à la condition que le client ne les diffuse pas sans autorisation et qu'elles sont soumises à une toute mesure de protection du secret commercial éventuellement en vigueur.

R (18)

Modifications des Commentaires

20. Le Comité a jugé souhaitable que les Commentaires fournissent des indications plus détaillées, en fonction des critères et facteurs ci-dessus, sur la distinction à établir entre les paiements pour la fourniture de savoir-faire et les paiements pour la fourniture de services. Il a donc conclu que les modifications suivantes devaient être apportées aux Commentaires sur l'article 12 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE :

Remplacer le paragraphe 11 des Commentaires sur l'article 12 par les paragraphes 11 à 11.5 ci-après (les ajouts au texte existant du paragraphe 11 apparaissent en ***italiques gras****) :*

11. En qualifiant de redevances les rémunérations payées pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, le paragraphe 2 vise la notion de ***savoir-faire (know-how)*** ~~« know-how »~~. Certains groupements et auteurs

spécialisés ont formulé des définitions du ***savoir-faire*** ~~« know-how »~~ qui ne divergent pas essentiellement quant au fond. L'une de ces définitions, donnée par l'Association des bureaux pour la protection de la propriété industrielle (ANBPPI) précise que le « know-how » est l'ensemble non divulgué des informations techniques, brevetables ou non, qui sont nécessaires à la reproduction industrielle d'emblée et dans les mêmes conditions d'un produit ou d'un procédé ; procédant de l'expérience, le « know-how » est le complément de ce qu'un industriel peut savoir par le seul examen du produit et la seule connaissance des progrès de la technique ».

11.1 Dans le contrat de ***savoir-faire*** ~~« know-how »~~, l'une des parties s'oblige à communiquer ses connaissances et expériences particulières, non révélées au public, à l'autre partie qui peut les utiliser pour son propre compte. Il est admis que le cédant n'a pas à intervenir dans l'application des formules concédées au concessionnaire et n'en garantit pas le résultat.

11.2 Ce contrat diffère donc de ceux qui comportent des prestations de services, où l'une des parties s'oblige, à l'aide des connaissances usuelles de sa profession, à faire elle-même un ouvrage pour l'autre partie. ***Les rémunérations versées à ce titre relèvent généralement de l'article 7.***

11.3 La nécessité de distinguer ces deux types de paiements, à savoir les paiements pour la fourniture de savoir-faire et les paiements pour la fourniture de services, pose parfois des difficultés pratiques. Les critères suivants sont utiles pour établir cette distinction :

R (18)

- ***Les contrats pour la fourniture de savoir-faire concernent des informations du type mentionné au paragraphe 11 qui existent déjà, ou concernent la fourniture de ces informations après leur développement ou leur création, et incluent des dispositions relatives à la confidentialité de ces informations.***
- ***Dans le cas de contrats pour la fourniture de services, le fournisseur s'engage à assurer des services pouvant exiger l'utilisation par ce fournisseur d'un savoir, d'une compétence et d'une expertise spécifiques mais non le transfert à l'autre partie de ce savoir, de cette compétence et de cette expertise spécifiques.***
- ***Dans la plupart des cas impliquant la fourniture de savoir-faire, aux termes du contrat le fournisseur n'a en général guère d'autre travail à accomplir que de fournir des informations existantes ou de reproduire des documents existants. En revanche, un contrat de services suppose, dans la majorité des cas, que le fournisseur engage des dépenses beaucoup plus élevées pour s'acquitter de ses obligations contractuelles. À titre d'exemple, suivant la nature des services à rendre, le fournisseur***

peut encourir des dépenses pour les salaires des employés affectés à la recherche, à la conception, aux essais, aux dessins et à d'autres activités connexes, ou pour la rémunération de sous-traitants chargés d'assurer des services similaires.

11.4 Les exemples suivants décrivent des paiements qui ne doivent donc pas être attribués à la fourniture de savoir-faire, mais à la fourniture de services :

— rémunérations obtenues pour des services après-vente,
— rémunérations obtenues pour des prestations effectuées par un vendeur dans le cadre de la garantie due à l'acheteur,
— rémunérations pour une pure assistance technique,
— rémunérations pour des consultations données par un ingénieur, un avocat ou un expert-comptable, et
— ***rémunérations pour des conseils fournis par voie électronique, pour des échanges électroniques avec des techniciens ou pour l'accès, via des réseaux informatiques, à une base de données de dépannage comme une base de données qui donne aux utilisateurs de logiciels des renseignements non confidentiels en réponse à des questions fréquemment posées ou à des problèmes communs qui se posent fréquemment.***

11.5 Dans le cas particulier d'un contrat prévoyant la communication, par le fournisseur, d'informations concernant le programme informatique, en règle générale, on considérera que le paiement est effectué en rémunération de la fourniture de ces informations de sorte qu'elle constitue une fourniture de savoir-faire lorsqu'elle est effectuée pour acquérir des informations constituant des idées et des principes à la base du programme, comme une démarche logique, des algorithmes ou des langages ou techniques de programmation, dès lors que ces informations sont fournies à la condition que le client ne les diffuse pas sans autorisation et qu'elles sont soumises à une toute mesure de protection du secret commercial éventuellement en vigueur.

R (18)

11.6 Dans la pratique des affaires, on rencontre des contrats qui portent à la fois sur un ***savoir-faire*** ~~know-how~~ et sur des prestations d'assistance technique. Un exemple, parmi d'autres, de contrats de cette espèce est le contrat de franchise ~~(franchising)~~, par lequel le ~~concédant (franchisor)~~ ***franchiseur*** communique au ~~concessionnaire (franchisee)~~ **franchisé** ses connaissances et expériences et lui fournit en plus une assistance technique variée, doublée dans certains cas d'aides financières et de livraisons de marchandises. Dans l'hypothèse d'un contrat mixte, il convient en principe de décomposer, à l'aide des indications contenues dans le contrat ou par une ventilation

raisonnable, le montant total de la rémunération stipulée en fonction des diverses prestations auxquelles elle s'applique, et de soumettre chacune des parties de la rémunération ainsi déterminée au régime fiscal qui lui est propre. Lorsque, toutefois, l'une des prestations convenues constitue de loin l'objet principal du contrat et que les autres prestations y prévues n'ont qu'un caractère accessoire et plutôt négligeable, il paraît possible d'assujettir la totalité de la rémunération au régime applicable à la prestation principale. [*le paragraphe 45 plus loin comporte des propositions de modifications de cette dernière phrase.*]

c) *Bénéfices des entreprises et rémunérations au titre de l'usage, ou de la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique*

Analyse et conclusions

21. Ainsi qu'on l'a déjà noté, dans plusieurs conventions bilatérales figure une définition des redevances qui couvre les « rémunérations pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique », même si ces mentions ont été supprimées de la définition des redevances dans le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE[4].

i) Produits numériques

22. Une première question est de savoir si les termes « rémunérations pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique » peuvent s'appliquer aux paiements pour l'utilisation de produits numériques à durée de vie limitée (par exemple, la catégorie 5, traitant des logiciels à durée de vie limitée et autres licences sur des produits numériques).

R (18)

23. Le Comité a conclu que les rémunérations pour l'usage de ces produits numériques ne peuvent être assimilées à des paiements « pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique »[5]. Les pays membres sont parvenus à cette conclusion principalement parce que les produits numériques ne sont pas considérés comme des « équipements » dans la mesure où ce dernier terme ne s'applique qu'à un produit corporel (et le fait que le produit numérique est fourni sur un support matériel n'altère pas le fait que l'objet de la transaction est l'acquisition du droit d'utiliser le contenu numérique et non du droit d'utiliser le support matériel). Les autres raisons, qui peuvent, selon les situations, concerner certains, voire tous les paiements en vue d'une utilisation limitée dans le temps d'un produit numérique, sont les suivantes :

— un produit numérique ne peut être assimilé à un « équipement » dans la mesure où le mot « équipement », dans le contexte de la définition

des redevances, s'applique à un bien conçu pour être un accessoire dans un processus industriel, commercial ou scientifique, et ne peut donc pas s'appliquer à un bien comme un disque compact de musique ou de vidéo, qui est utilisé par et pour lui-même ;

— un tel produit ne saurait être qualifié de produit « industriel, commercial ou scientifique », du moins s'il est fourni à un consommateur privé. Compte tenu de la nature du produit et de la finalité de son acquisition par l'utilisateur, un bien tel qu'un jeu, de la musique ou une vidéocassette ne peut être considéré comme un produit « industriel, commercial ou scientifique » (comme le montrent ces exemples, les deux raisons précédentes seraient principalement pertinentes lorsque le paiement est effectué par un particulier) ; ou
— les paiements intervenant dans ce type de transaction ne peuvent être considérés comme étant « pour l'usage ou la concession de l'usage » du produit acheté car ces termes ne peuvent s'appliquer à un paiement effectué pour acquérir définitivement un bien prévu pour avoir une durée de vie utile brève, ce qui est le cas de la plupart de ces produits (par exemple un jeu vidéo sur cédérom qui est programmé pour devenir inutilisable passé un certain laps de temps).

ii) Équipement informatique

24. Dans quelques transactions, on peut se demander si un équipement informatique physique (matériel) est utilisé par un client de telle manière que le paiement relatif soit caractérisé comme une rémunération « pour l'usage, ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique » (voir catégories 7, 8, 9, 11 et 13 à l'annexe 2).

25. Une telle définition s'applique de toute évidence lorsque, par exemple, le paiement est destiné à la location d'un ordinateur et non pas en vue de services. Parmi les facteurs susceptibles d'indiquer l'existence d'une location d'équipement plutôt qu'une fourniture de services, on retiendra :

— le client est physiquement en possession du bien,
— le bien est sous le contrôle du client,
— le fournisseur n'utilise pas le bien pendant la même période pour fournir des services substantiels à une entité sans rapport avec le bénéficiaire du service.

26. Il s'agit d'une liste non exhaustive d'éléments. Pour déterminer si l'accord est un contrat de service ou une location, il faut prendre en considération tous les éléments pertinents qui influent sur la nature de la transaction.

27. Dans le cas des transactions des fournisseurs de services applicatifs, le Comité a conclu qu'en règle générale, ces transactions donnent lieu à une

rémunération pour prestation de services, plutôt qu'à des loyers. Dans une transaction type, le fournisseur de services utilise le logiciel pour fournir des services à des clients, assure la maintenance du logiciel, possède l'équipement sur lequel fonctionne le logiciel et en assure la maintenance, offre à de nombreux clients l'accès au même équipement, et a toute latitude pour mettre à jour le logiciel ou le remplacer. Le client n'est pas en possession du logiciel ni du matériel et ne les contrôle pas, il peut utiliser le logiciel en même temps que d'autres clients, et le paiement qui lui est demandé peut être lié au volume des transactions traitées au moyen du logiciel.

28. De même, les transactions liées à l'entreposage de données doivent être considérées comme des transactions de services. Le vendeur utilise un équipement informatique pour fournir à ses clients des services d'entreposage de données, il possède les équipements sur lesquels sont stockées les données et en assure l'entretien, il utilise le même équipement pour de nombreux clients, et il a toute latitude pour supprimer ou remplacer les équipements comme il le souhaite. Le client ne détient pas l'équipement et ne le contrôle pas, et plusieurs clients peuvent utiliser le même équipement en même temps.

4. PRESTATION DE SERVICES

Analyse et conclusions

29. Même si le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ne traite pas séparément les rémunérations pour prestation de services, la distinction entre ces rémunérations et les paiements justifiés par l'acquisition d'un bien est importante dans certaines conventions bilatérales, ainsi qu'aux fins de certains droits fiscaux nationaux. Le Comité a donc estimé utile d'examiner la distinction entre la prestation de services et l'acquisition d'un bien, la sous-section précédente traitant déjà précisément de la distinction entre la location d'un bien et la prestation de services.

R (18)

30. La distinction fondamentale entre, d'une part, une transaction aboutissant à l'acquisition d'un bien et, d'autre part, une transaction de services tient au fait que, selon le cas, le paiement est ou non effectué pour l'acquisition d'un bien auprès du fournisseur. À cet égard, une transaction aboutissant à l'acquisition d'un bien devrait s'entendre à l'inclusion d'une transaction dans laquelle un produit numérique (copie de données électroniques, logiciel, musique ou images vidéo numériques, et autres formes d'informations et de contenus numériques), qu'il soit fourni sur un support physique ou sous la forme d'un signal numérique, est acquis par un client.

31. En règle générale, si le client est propriétaire du bien après la transaction, mais que le bien n'a pas été acquis auprès du fournisseur, alors la transaction doit être considérée comme une prestation de services. Par exemple, si une partie demande à l'autre de produire un bien dont la première sera propriétaire dès le moment de sa création, la première partie n'a pas acheté de bien à la seconde et la transaction doit être considérée comme une prestation de services.

32. Si, en revanche, une partie achète un bien à une autre partie, la transaction doit malgré tout être considérée comme une prestation de services, dans la mesure où la finalité principale de la transaction est la prestation de services, l'acquisition du bien n'étant qu'accessoire. C'est le cas, par exemple, si le bien lui-même a une faible valeur intrinsèque et que le fournisseur crée de la valeur en usant de ses talents et de ses compétences spécifiques pour produire un résultat unique pour l'acquéreur. La consultation en ligne ou d'autres services professionnels constituent des exemples de transactions de commerce électronique qui donnent généralement lieu à des paiements en rémunération de services. Dans ces transactions, le client n'acquiert en général aucune forme de bien auprès de l'autre partie. Si le client acquiert effectivement un bien, par exemple un compte rendu, il est probable que celui-ci a été créé spécialement pour ce client et on peut considérer qu'il est la propriété du client dès sa création. En revanche, si le client acquiert un compte rendu ou un autre bien de valeur qui n'a pas été créé spécialement pour lui, le paiement correspondant est assimilable au produit de la vente d'un bien. Par exemple, la vente à plusieurs clients d'une même étude financière ou d'une même information à forte valeur ajoutée doit être considérée comme la vente d'un bien, et non comme une prestation de services. Même si le client a obtenu le document par voie électronique en le téléchargeant depuis une base de données tenue sur le serveur du vendeur, la justification principale reste l'acquisition de données transmises sous la forme d'un signal numérique pour l'utilisation ou la jouissance de l'acquéreur, et non l'obtention d'un service.

5. RÉMUNÉRATIONS POUR SERVICES TECHNIQUES

Analyse et conclusions

33. Le Comité a examiné la question du traitement des différents paiements liés au commerce électronique dans le cadre des dispositions figurant dans certaines conventions autorisant l'imposition à la source des « rémunérations pour services techniques ».

34. Ces dispositions, dont la formulation exacte peut varier, comprennent généralement la définition suivante :

> Le terme de « rémunération pour services techniques » tel qu'il est utilisé dans cet article, désigne des versements effectués au profit de toute personne autre qu'un employé de la personne qui effectue ces versements, en rémunération de tout service de nature technique, de gestion ou de conseil.

35. D'autres formulations des dispositions relatives aux rémunérations pour services techniques limitent normalement l'application de ces dispositions à quelques catégories de services susceptibles d'entrer dans le champ de la définition ci-dessus[6]. Pour ces raisons, il a été décidé de restreindre l'analyse à cette définition afin de préciser les limites de l'application de ces dispositifs. Ce faisant, les trois catégories différentes de services mentionnées, à savoir les services de nature technique, les services de gestion et les services de conseil, ont été examinés séparément.

i) Services de nature technique

36. Des services ont un caractère technique lorsque des compétences ou savoirs spécifiques liés à un domaine technique sont nécessaires pour en assurer la prestation. Tandis que les techniques relatives à la science appliquée ou à la connaissance d'un métier correspondent généralement à ces compétences ou savoirs spécifiques, ce n'est généralement pas le cas de la fourniture d'un savoir acquis dans des domaines tels que les lettres ou les sciences humaines (les services de restauration d'œuvres d'art anciennes sont un exemple d'exception à cette règle générale). Ainsi, les services d'ingénierie ont un caractère technique, mais pas les services d'un psychologue.

R (18)

37. Le fait que la technologie soit utilisée pour fournir un service n'indique pas si ce service a un caractère technique. De même, la fourniture d'un service par des moyens technologiques ne rend pas ce service technique pour autant. Ce facteur est particulièrement important dans le commerce électronique, car la technologie de l'Internet est souvent utilisée pour fournir des services qui ne sont pas par eux-mêmes techniques (par exemple pour offrir des services en ligne de jeux de hasard sur l'Internet).

38. À cet égard, il est crucial de déterminer à quel stade la compétence ou le savoir spécifique est utilisé. Une compétence ou un savoir spécifique peut être utilisé pour développer ou créer des intrants destinés à une entreprise de services. Toutefois, la redevance au titre de la prestation de services n'est pas une redevance technique, à moins qu'une compétence ou un savoir spécifique ne soit requis au moment précis où le service est fourni au client. Par exemple, une compétence ou un savoir spécifique est nécessaire pour développer le logiciel et les données utilisés dans un jeu informatique, qui seront

ultérieurement utilisés pour l'exercice d'une activité consistant à autoriser des consommateurs à pratiquer ce jeu à titre payant sur l'Internet. De même, on met en œuvre une compétence ou un savoir spécifique pour créer une base de données de dépannage payante que les clients consulteront sur l'Internet. Dans ces exemples, toutefois, la compétence et le savoir spécifiques en question ne sont pas utilisés au moment de la prestation du service pour lequel la redevance est acquittée, à savoir permettre aux consommateurs de pratiquer le jeu sur ordinateur ou de consulter la base de données de dépannage.

39. De nombreuses catégories de transactions de commerce électronique impliquent également l'utilisation de données et de logiciels ou l'accès à ces données et logiciels (voir par exemple les catégories 7, 8, 9, 11, 13, 15, 16, 20 et 21 à l'annexe 2). La mise à disposition, à titre payant, de ces données et logiciels, ou de la fonctionnalité de ces données et logiciels, n'est toutefois pas un service de caractère technique. Le fait que le développement des données et logiciels nécessaires puisse lui-même exiger des compétences techniques substantielles est sans importance car le service fourni au client n'est pas le développement de ces données et logiciels (qui peut être assuré par quelqu'un d'autre que le fournisseur) mais la mise à disposition de ce client des données et logiciels. À titre d'exemple, la simple fourniture d'un accès à une base de données de dépannage n'exige rien d'autre que la mise à disposition de cette base de données et du logiciel nécessaire pour la consulter. Un paiement lié à la fourniture de cet accès n'est donc pas lié à un service de caractère technique.

ii) Services de gestion

40. Les services à caractère de gestion sont des services rendus dans l'exercice de fonctions de gestion. Le Comité n'a pas tenté de donner une définition de la gestion à cet effet mais il a noté que ce terme devrait être pris dans son sens commercial normal. Ainsi, il vise les fonctions liées à la manière dont une activité est conduite par opposition aux fonctions intervenant dans l'exercice de cette activité. Pour prendre un exemple, si les fonctions de recrutement d'agents commerciaux sont liées à la gestion, les fonctions exercées par ces mêmes agents (c'est-à-dire la vente) ne le sont pas.

41. Les Commentaires des paragraphes 37 à 39 ci-dessus sont également pertinents pour distinguer les services de gestion de la mise à disposition, à titre payant, de données et logiciels (même liés à la gestion) ou de la fonctionnalité de ces données et logiciels. Le fait que ces données et logiciels pourraient être utilisés par le client pour l'exercice de fonctions de gestion ou que le développement des données et logiciels nécessaires, et la gestion de l'activité consistant à les fournir à la clientèle, pourraient eux-mêmes exiger

une expertise de gestion substantielle, est sans importance car le service fourni au client ne consiste ni à gérer les affaires du client, ni à gérer les affaires du fournisseur, ni à développer ces données et logiciels (ce qui peut être réalisé par quelqu'un d'autre que le fournisseur), mais à mettre ces données et logiciels à disposition de ce client. La simple fourniture d'un accès à ces données et logiciels n'exige pas autre chose que la mise à disposition de la base de données et des logiciels nécessaires. Une rémunération liée à la fourniture de cet accès n'est donc pas liée à un service à caractère de gestion.

iii) Services de conseil

42. Les « services de conseil » sont des services qui consistent en la fourniture de conseils par une personne, par exemple un professionnel, qui possède des qualifications spécifiques à cet effet. Il a été reconnu que ce type de services chevauche les catégories des services de nature technique et de gestion, dans la mesure où ceux-ci sont susceptibles d'être fournis par un consultant.

6. PAIEMENTS MIXTES

Analyse et conclusions

43. Il existe un certain nombre de transactions de commerce électronique dans lesquelles la justification du paiement se compose d'éléments de nature différente (par exemple les transactions de maintenance logicielle décrites sous la catégorie 12). Ces transactions devraient être traitées sur la base des principes applicables aux contrats mixtes qui sont énoncés au paragraphe 11 des Commentaires sur l'article 12.

R (18)

44. Toutefois, il a également été souligné que la dernière phrase du paragraphe dispose qu'« il paraît possible d'assujettir la totalité de la rémunération au régime applicable à la prestation principale » si « les autres prestations […] n'ont qu'un caractère accessoire et plutôt négligeable ». Le Comité a considéré qu'il serait plus pratique, et plus conforme aux conclusions énoncées dans les modifications des Commentaires sur l'article 12 récemment approuvées, de prévoir que, dans de telles circonstances, le régime applicable à l'élément principal de la transaction est généralement appliqué à l'ensemble de la transaction.

Modifications des Commentaires

45. Le Comité a donc conclu que les modifications suivantes devaient être apportées aux Commentaires sur l'article 12 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE :

*Remplacer la dernière phrase du paragraphe 11 des Commentaires sur l'article 12 par la phrase suivante (les modifications par rapport au texte existant sont dénotées par des ~~suppressions~~ ou des **italiques gras**) :*

> Lorsque, toutefois, l'une des prestations convenues constitue de loin l'objet principal du contrat et que les autres prestations y prévues n'ont qu'un caractère accessoire et plutôt négligeable, ***le traitement applicable à la prestation principale devrait en général s'appliquer au montant total de la rémunération.*** ~~il paraît possible d'assujettir la totalité de la rémunération au régime applicable à la prestation principale.~~

Notes

1. Ce rapport est disponible à http://www.oecd.org/pdf/M00022000/M00022382.pdf et il figure dans la publication intitulée « Commerce électronique et fiscalité : Mise en œuvre des conditions cadres d'Ottawa sur la fiscalité », OECD, Paris 2001, page 98.
2. Voir, néanmoins, les observations de la Grèce et de l'Espagne figurant à l'annexe 3.
3. Le résultat serait le même si le paiement était effectué pour le téléchargement d'un produit spécifique ou s'il prenait la forme d'un abonnement donnant un droit d'accès à un site web où ce produit numérique pourrait être téléchargé.
4. Le paragraphe 9 des Commentaires sur l'article 12 précise que cette suppression avait pour but « d'exclure ces revenus de location [de ces équipements] de la définition des redevances et, par conséquent, de faire en sorte que ces revenus échappent à l'application de l'article 12 afin d'assurer que ceux-ci soient visés par les dispositions concernant l'imposition des bénéfices des entreprises… ».
5. La Nouvelle-Zélande réserve sa position sur la question de savoir si les paiements pour l'usage de produits numériques peuvent être considérés comme des paiements « pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ». La Nouvelle-Zélande procède actuellement à un examen général des questions liées au traitement fiscal des paiements au titre de logiciels.
6. Voir, par exemple, la disposition de la Convention fiscale entre l'Inde et les États-Unis relative aux « services inclus ».

ANNEXE 1

MODIFICATIONS DES COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 12 DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE DE L'OCDE

[Les modifications du texte existant des Commentaires sont dénotées par des ***italiques gras*** *pour les ajouts et par des* ~~caratères biffés~~ *pour les suppressions.]*

1. Remplacer le paragraphe 11 des Commentaires sur l'article 12 par les paragraphes 11 à 11.5 ci-après :

> 11. En qualifiant de redevances les rémunérations payées pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, le paragraphe 2 vise la notion de ***savoir-faire (know-how)*** ~~« know-how »~~. Certains groupements et auteurs spécialisés ont formulé des définitions du ***savoir-faire*** ~~« know-how »~~ qui ne divergent pas essentiellement quant au fond. L'une de ces définitions, donnée par l'Association des bureaux pour la protection de la propriété industrielle (ANBPPI) précise que le « know-how » est l'ensemble non divulgué des informations techniques, brevetables ou non, qui sont nécessaires à la reproduction industrielle d'emblée et dans les mêmes conditions d'un produit ou d'un procédé ; procédant de l'expérience, le « know-how » est le complément de ce qu'un industriel peut savoir par le seul examen du produit et la seule connaissance des progrès de la technique.
>
> R (18)
>
> **11.1** Dans le contrat de ***savoir-faire*** ~~« know-how »~~, l'une des parties s'oblige à communiquer ses connaissances et expériences particulières, non révélées au public, à l'autre partie qui peut les utiliser pour son propre compte. Il est admis que le cédant n'a pas à intervenir dans l'application des formules concédées au concessionnaire et n'en garantit pas le résultat.
>
> **11.2** Ce contrat diffère donc de ceux qui comportent des prestations de services, où l'une des parties s'oblige, à l'aide des connaissances usuelles de sa profession, à faire elle-même un ouvrage pour l'autre partie. ***Les rémunérations versées à ce titre relèvent généralement de l'article 7.***
>
> ***11.3 La nécessité de distinguer ces deux types de paiements, à savoir les paiements pour la fourniture de savoir-faire et les paiements pour la fourniture de services, pose parfois des difficultés pratiques. Les critères suivants sont utiles pour établir cette distinction :***
>
> — ***Les contrats pour la fourniture de savoir-faire concernent des informations du type mentionné au paragraphe 11 qui existent déjà, ou concernent la fourniture de ces informations après leur développement***

ou leur création, et incluent des dispositions relatives à la confidentialité de ces informations.

— ***Dans le cas de contrats pour la fourniture de services, le fournisseur s'engage à assurer des services pouvant exiger l'utilisation par ce fournisseur d'un savoir, d'une compétence et d'une expertise spécifiques mais non le transfert à l'autre partie de ce savoir, de cette compétence et de cette expertise spécifiques.***

— ***Dans la plupart des cas impliquant la fourniture de savoir-faire, aux termes du contrat, le fournisseur n'a en général guère d'autre travail à accomplir que de fournir des informations existantes ou de reproduire des documents existants. En revanche, un contrat de services suppose, dans la majorité des cas, que le fournisseur engage des dépenses beaucoup plus élevées pour s'acquitter de ses obligations contractuelles. À titre d'exemple, suivant la nature des services à rendre, le fournisseur peut encourir des dépenses pour les salaires des employés affectés à la recherche, à la conception, aux essais, aux dessins et à d'autres activités connexes, ou pour la rémunération de sous-traitants chargés d'assurer des services similaires.***

11.4 Les exemples suivants décrivent des paiements qui ne doivent donc pas être attribués à la fourniture de savoir-faire, mais à la fourniture de services :

— rémunérations obtenues pour des services après-vente,
— rémunérations obtenues pour des prestations effectuées par un vendeur dans le cadre de la garantie due à l'acheteur,
— rémunérations pour une pure assistance technique,
— rémunérations pour des consultations données par un ingénieur, un avocat ou un expert-comptable, et
— ***rémunérations pour des conseils fournis par voie électronique, pour des échanges électroniques avec des techniciens ou pour l'accès, via des réseaux informatiques, à une base de données de dépannage comme une base de données qui donne aux utilisateurs de logiciels des renseignements non confidentiels en réponse à des questions fréquemment posées ou à des problèmes communs qui se posent fréquemment.***

R (18)

11.5 Dans le cas particulier d'un contrat prévoyant la communication, par le fournisseur, d'informations concernant le programme informatique, en règle générale, on considérera que le paiement est effectué en rémunération de la fourniture de ces informations de sorte qu'elle constitue une fourniture de savoir-faire lorsqu'elle est effectuée pour acquérir des informations constituant des idées et des principes à la base du programme, comme une démarche logique, des algorithmes ou des langages ou techniques de programmation, dès lors que ces informations sont fournies à la condition

que le client ne les diffuse pas sans autorisation et qu'elles sont soumises à une toute mesure de protection du secret commercial éventuellement en vigueur.

11.6 Dans la pratique des affaires, on rencontre des contrats qui portent à la fois sur un ***savoir-faire*** ~~know-how~~ et sur des prestations d'assistance technique. Un exemple, parmi d'autres, de contrats de cette espèce est le contrat de franchise ~~(franchising)~~, par lequel le ~~concédant (franchisor)~~ ***franchiseur*** communique au ~~concessionnaire (franchisee)~~ ***franchisé*** ses connaissances et expériences et lui fournit en plus une assistance technique variée, doublée dans certains cas d'aides financières et de livraisons de marchandises. Dans l'hypothèse d'un contrat mixte, il convient en principe de décomposer, à l'aide des indications contenues dans le contrat ou par une ventilation raisonnable, le montant total de la rémunération stipulée en fonction des diverses prestations auxquelles elle s'applique, et de soumettre chacune des parties de la rémunération ainsi déterminée au régime fiscal qui lui est propre. Lorsque, toutefois, l'une des prestations convenues constitue de loin l'objet principal du contrat et que les autres prestations y prévues n'ont qu'un caractère accessoire et plutôt négligeable, ***le traitement applicable à la prestation principale devrait en général s'appliquer au montant total de la rémunération*** ~~il paraît possible d'assujettir la totalité de la rémunération au régime applicable à la prestation principale.~~.

R (18)

2. *Ajouter les paragraphes 17.1 à 17.4 suivants immédiatement après le paragraphe 17 des Commentaires sur l'article 12 :*

17.1 Les principes énoncés ci-dessus en ce qui concerne les paiements au titre de logiciels sont également applicables aux transactions concernant d'autres types de produits numériques tels que des images, des sons ou du texte. Le développement du commerce électronique a multiplié le nombre de ces transactions. Pour déterminer si les versements correspondants constituent ou non des redevances, la principale question à résoudre est celle de la raison essentielle pour laquelle le paiement est effectué.

17.2 Dans certains pays, la législation applicable stipule que les transactions permettant au client de télécharger par voie électronique des produits numériques peuvent faire intervenir un usage du droit d'auteur par le client, par exemple parce que le contrat l'autorise à réaliser une ou plusieurs copies du contenu numérique. Si le paiement constitue essentiellement la rémunération d'autre chose que l'usage ou la concession de l'usage de droits relevant du droit d'auteur (notamment l'acquisition d'autres types de droits, données ou services contractuels) et que l'usage du droit d'auteur se limite aux droits de téléchargement, stockage et

exploitation sur l'ordinateur, le réseau ou tout autre dispositif de stockage, d'exécution ou d'affichage du client, cet usage ne doit pas affecter la détermination du type de paiement aux fins de l'application de la définition des « redevances ».

17.3 Tel est le cas des transactions qui permettent au client (lequel peut être une entreprise) de télécharger par voie électronique des produits numériques (tels que logiciels, images, sons ou texte) pour l'utilisation ou la jouissance du client. Dans ces transactions, le paiement est effectué essentiellement pour acquérir des données transmises sous la forme d'un signal numérique et ne correspond donc pas à des redevances, mais relève de l'article 7 ou de l'article 13, selon le cas. Dans la mesure où le droit et les dispositions contractuelles applicables stipulent que l'action de copier le produit sur le disque dur ou tout autre support d'archivage du client s'accompagne d'un exercice du droit d'auteur par le client, cette reproduction est simplement le moyen par lequel le signal numérique est saisi et stocké. Cette utilisation du droit d'auteur ne présente pas d'importance pour la classification car il ne correspond pas car il ne correspond pas à ce qui est essentiellement rémunéré par le paiement (c'est-à-dire l'acquisition de données transmises sous la forme d'un signal numérique), qui est le facteur déterminant au regard de la définition des redevances. Il n'y a pas lieu non plus d'assimiler les paiements pour ces transactions à des « redevances » si le droit et les dispositions contractuelles applicables stipulent que la création d'une copie est considérée comme l'exercice d'un droit d'auteur par le fournisseur et non par le client.

R (18)

17.4 En revanche, lorsque le paiement constitue essentiellement la rémunération de l'octroi du droit d'utiliser un droit d'auteur dans un produit numérique qui est téléchargé par voie électronique à cet effet, les transactions correspondantes donnent lieu à des redevances. Tel est le cas, par exemple, d'un éditeur qui paie pour acquérir le droit de reproduire une image soumise à droit d'auteur qu'il télécharge par voie électronique pour la faire figurer sur la couverture d'un livre qu'il est en train de produire. Dans cette transaction, le paiement constitue essentiellement la rémunération de l'acquisition des droits d'exercice du droit d'auteur incorporé au produit numérique, à savoir le droit de reproduire et de diffuser l'image, et non simplement l'acquisition du contenu numérique.

ANNEXE 2

ANALYSE DE DIFFÉRENTES CATÉGORIES DE TRANSACTIONS TYPIQUES DE COMMERCE ÉLECTRONIQUE

1. Cette annexe donne une illustration de la façon dont les conclusions présentées dans les sections 1 à 4 s'appliquent aux cas de quelques transactions typiques de commerce électronique.

Catégorie 1 : Traitement électronique de commandes de produits matériels

Définition

Le client choisit un article sur un catalogue en ligne de produits matériels et le commande directement à un fournisseur commercial par voie électronique. L'utilisation du catalogue en ligne ne donne pas lieu à un paiement distinct. Le produit est physiquement livré au client par un transporteur.

Analyse et conclusions

2. Comme elle ne pose aucun problème de classification conventionnelle, cette catégorie de transaction constitue un point de départ utile pour comprendre d'autres exemples. Dans ce type de transaction, le paiement effectué par le client est un élément qui relève sans équivoque de l'article 7 (Bénéfices des entreprises) et non de l'article 12 (Redevances), puisqu'il ne porte pas sur un droit d'auteur.

R (18)

Catégorie 2 : Commande électronique et téléchargement de produits numériques

Définition

Le client choisit un article — logiciel ou autre produit numérique — sur un catalogue en ligne et le commande directement à un fournisseur commercial. L'utilisation du catalogue en ligne ne donne pas lieu à un paiement séparé de la part du client. Le produit numérique est téléchargé sur le disque dur du client ou sur un autre support d'archivage.

Analyse et conclusions

3. Cette catégorie de transactions pose le problème fondamental de définition évoqué aux paragraphes 10 à 12 de la section 1 du rapport, à savoir celui de la distinction entre les bénéfices des entreprises d'une part, et, d'autre part, la partie de la définition de « redevances » visant les paiements en contrepartie de l'usage, ou de la concession de l'usage, d'un droit d'auteur.

Dans le cas de transactions qui permettent au client de télécharger par voie électronique des produits numériques (tels que logiciels, images, sons ou texte) pour l'utilisation ou la jouissance du client, le paiement est effectué pour acquérir des données transmises sous la forme d'un signal numérique. Puisqu'il s'agit là de ce qui est essentiellement rémunéré par le paiement, ce paiement ne peut pas être considéré comme constituant une redevance en tant que paiement effectué pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur. Dans la mesure où le droit et les dispositions contractuelles applicables stipulent que l'action de copier le produit sur le disque dur ou tout autre support d'archivage du client constitue un exercice du droit d'auteur par le client, il ne s'agit là que d'un élément accessoire du processus de saisie et de stockage du signal numérique. Cet élément accessoire ne présente pas d'importance pour la classification car il ne correspond pas à ce qui est essentiellement rémunéré par le paiement (c'est-à-dire l'acquisition de données transmises sous la forme d'un signal numérique), qui est le facteur déterminant au regard de la définition des redevances.

Catégorie 3 : Commande électronique et téléchargement de produits numériques aux fins d'exploitation du droit d'auteur

Définition

Le client choisit un article dans un catalogue en ligne de logiciels ou d'autres produits numériques et commande directement le produit par voie électronique à un fournisseur commercial. L'utilisation du catalogue ne donne pas lieu à un paiement distinct. Le client achète le droit d'exploiter commercialement le droit d'auteur lié au produit numérique (par exemple, un éditeur acquiert une image soumise à un droit d'auteur pour l'inclure sur la couverture d'un livre qu'il publie).

R (18)

Analyse et conclusions

4. Cette catégorie de transactions illustre un cas où le paiement est considéré comme une redevance. Dans ce cas, la justification du paiement est la concession de l'usage du droit d'auteur lié au produit numérique. Dans cet exemple, cet usage prend la forme de la reproduction et de la vente, à des fins commerciales, de l'image soumise au droit d'auteur.

Catégorie 4 : Mises à jour et modules complémentaires

Définition

Le fournisseur du logiciel ou du produit numérique s'engage à fournir au client les mises à jour et les modules complémentaires du produit numérique. Il n'y a pas d'engagement à produire des mises à jour ou des modules complémentaires

spécifiquement pour un client donné. Le client n'acquiert pas le droit d'exploiter commercialement le droit d'auteur du produit numérique ou des mises à jour ou modules complémentaires.

Analyse et conclusions

5. Cette catégorie de transactions doit être traitée

— comme les transactions décrites à la catégorie 1 ci-dessus si les mises à jour ou les modules complémentaires sont fournis sur un support physique ;

— comme les transactions décrites à la catégorie 2 ci-dessus si les mises à jour et les modules complémentaires sont livrés par voie électronique.

6. Étant donné que les catégories 1 et 2 donnent lieu à des paiements qui relèvent de l'article 7, les paiements effectués par le client au titre de cette catégorie de transaction doivent faire l'objet d'un traitement similaire.

Catégorie 5 : Logiciels à durée limitée et autres licences sur des produits numériques

Définition

Le client reçoit la concession de l'usage d'un logiciel ou d'un autre produit numérique pendant une période inférieure à la durée de vie utile du produit. Ce produit est, soit téléchargé par voie électronique, soit livré sur un support physique — disque compact, par exemple. À l'expiration de la licence, toutes les copies du produit numérique sont effacées ou deviennent inutilisables.

R (18)

Analyse et conclusions

7. Aux termes du Modèle de Convention de l'OCDE, cette transaction doit être traitée exactement comme les transactions relevant des catégories 1 et 2, c'est-à-dire que le paiement effectué au fournisseur commercial du produit numérique d'utilisation limitée relève de l'article 7 (Bénéfices des entreprises).

8. Par ailleurs, s'agissant des conventions qui définissent les redevances comme comprenant les rémunérations « pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique », ces paiements ne peuvent pas être assimilés à des paiements « pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique », pour les raisons exposées aux paragraphes 22 et 23 de la section 1 ci-dessus.

Catégorie 6 : Logiciels à usage unique et autres produits numériques

Définition

Le client acquiert le droit d'utiliser un logiciel ou un autre produit numérique à une seule reprise. Le produit peut être soit téléchargé soit utilisé à distance (il peut s'agir par exemple, d'un logiciel stocké sur un serveur distant). Le client n'acquiert pas le droit de produire de copies du produit numérique autres que celles qui sont nécessaires pour utiliser le produit numérique selon l'usage qui en est prévu.

Analyse et conclusions

9. Tandis que certains pays membres considèrent ce type de transactions comme des contrats de services et que d'autres les jugent similaires aux transactions visées aux catégories 2 et 5 ci-dessus, d'après ces deux points de vue, les paiements au titre de ces transactions relèvent de l'article 7 en tant que bénéfices des entreprises.

Catégorie 7 : Hébergement d'applications – licence distincte

Définition

Un client dispose d'une licence perpétuelle d'utilisation d'un produit logiciel. Le client passe avec un fournisseur un contrat par lequel le fournisseur charge la copie du logiciel sur des serveurs qu'il possède et dont il assure le fonctionnement. Le fournisseur assure une assistance technique couvrant les pannes du système. Le client peut accéder au logiciel d'application, l'exécuter et le faire fonctionner à distance. L'application est exécutée, soit en local sur l'ordinateur du client après avoir été téléchargée en mémoire vive, soit à distance sur le serveur du fournisseur. Ce type de contrat existe notamment pour la gestion financière, le contrôle d'inventaire, la gestion des ressources humaines ou d'autres logiciels de gestion des ressources des entreprises.

Analyse et conclusions

10. Aux termes du Modèle de l'OCDE, les paiements relatifs à ce type de transaction sont des bénéfices d'entreprise, et relèvent donc de l'article 7.

11. Toutefois, lorsque, dans une convention particulière, les redevances sont définies comme incluant « les paiements relatifs à l'usage ou à la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique » on peut se demander si ces termes peuvent être appliqués à tout ou partie des paiements liés à ces transactions.

12. Comme on l'a vu aux paragraphes 24 à 28 de la section 1, en règle générale, ces activités donnent lieu à une rémunération pour des services,

plutôt qu'à des loyers. Dans une transaction typique, le prestataire de services utilise son matériel informatique pour fournir des services à des clients, possède cet équipement et en assure la maintenance, offre l'accès au même équipement à de nombreux clients, et a toute latitude pour mettre à jour l'équipement ou le remplacer comme bon lui semble. Le client n'est pas en possession de cet équipement et ne le contrôle pas et il l'utilise en même temps que d'autres clients.

13. Une autre question est de savoir si les paiements liés à ce type de transactions peuvent être traités comme des paiements correspondant à des services « de nature technique » dans le cadre de dispositions figurant dans certaines conventions autorisant l'imposition à la source des « rémunérations pour services techniques ». Dans la mesure où le principal service fourni est simplement le stockage des données et des logiciels des clients, il s'apparente à un simple entreposage, et l'exercice de cette fonction n'exige pas la mise en œuvre directe d'une compétence technique ou d'un savoir spécifiques.

Catégorie 8 : Hébergement d'applications – contrat global

Définition

Moyennant un paiement unique global, le client passe un contrat par lequel le fournisseur, qui est aussi propriétaire du droit d'auteur, lui permet d'accéder à une ou plusieurs applications logicielles, héberge les applications logicielles sur un serveur qu'il possède et administre, et offre une assistance technique matérielle et logicielle. Le client peut accéder à distance à l'application, l'exécuter et la faire fonctionner. L'application est exécutée soit par un ordinateur du client après avoir été chargée en mémoire vive, soit à distance, depuis le serveur du fournisseur. Le contrat est renouvelable annuellement moyennant un versement supplémentaire.

R (18)

Analyse et conclusions

14. Aux termes du Modèle de l'OCDE, il n'y a pas lieu de décomposer le paiement décrit dans cet exemple, car il constitue en totalité des bénéfices d'entreprise relevant de l'article 7.

15. Toutefois, aux termes de l'actuel paragraphe 11 des Commentaires sur l'article 12, la nécessité de ventiler le paiement en différentes composantes pourrait se présenter dans l'application de certaines conventions bilatérales comprenant les dispositions mentionnées pour la catégorie précédente (voir les paragraphes 43 à 45 de la section 4). Ce sera le cas si une fraction du paiement concerne la fourniture d'une assistance technique pour le logiciel qui constitue un service de nature technique. Dans ce cas, cette fraction sera traitée différemment des composantes concernant l'offre d'accès à une ou plusieurs applications logicielles et l'hébergement de ces applications, car ces

fonctions n'exigent pas la mise en œuvre de compétences ou d'un savoir spécifiques (elles exigent essentiellement la détention de l'équipement et des droits logiciels appropriés qui sont mis à disposition).

Catégorie 9 : Fournisseur de services applicatifs (ASP)

Définition

Le fournisseur acquiert la licence d'utilisation d'une application logicielle dans le cadre d'une activité de fournisseur de services applicatifs. Il fournit à son client l'accès à une application logicielle hébergée sur des serveurs informatiques qu'il détient et dont il assure le fonctionnement. Le logiciel effectue une tâche spécifique d'arrière-guichet pour le client. Par exemple, le logiciel peut automatiser l'approvisionnement, la commande, le paiement et la livraison de biens ou de services nécessaires à l'activité du client, comme les fournitures de bureau ou les réservations de voyages. Le fournisseur ne fournit pas les biens et les services. Il ne fait que donner au client les moyens d'automatiser et de gérer ses interactions avec des fournisseurs tiers de ces biens et services. Le client n'a pas le droit de faire une copie du logiciel ou de l'utiliser sur un autre serveur que celui du fournisseur et n'a pas la possession ou le contrôle d'une copie du logiciel.

Analyse et conclusions

16. Pour le paiement effectué par le client, les questions soulevées sont les mêmes que dans la catégorie précédente.

Catégorie 10 : Paiement des licences d'ASP

R (18)

Définition

Dans l'exemple ci-dessus, l'ASP paie au fournisseur du logiciel d'application un montant représentant un pourcentage des sommes versées par les clients. Le contrat est d'une durée d'un an.

Analyse et conclusions

17. Ce type de transaction, qui correspond en fait à la fourniture d'un logiciel destiné à être utilisé par l'entreprise du client, relève de l'article 7. Il est admis que le fait que le client de l'ASP ait accès à la copie du logiciel hébergé sur des serveurs possédés par le fournisseur et dont il assure l'entretien, peut techniquement impliquer que l'ASP mette à la disposition de ses clients des informations soumises au droit d'auteur (par exemple des formulaires de saisie des données). Néanmoins, s'il est vrai que, en donnant accès à ces informations, l'ASP fait usage d'un droit relevant du droit d'auteur (par exemple, le droit de montrer un logiciel au public ou un autre droit), cet usage constitue une partie tellement infime de la justification du paiement effectué

par l'ASP au profit du fournisseur du logiciel, qu'il ne doit pas être pris en compte pour la définition du paiement au regard des conventions.

Catégorie 11 : Hébergement de sites web

Définition

Le fournisseur met à la disposition de ses clients de l'espace sur ses serveurs afin qu'ils puissent y héberger des sites web. Le fournisseur n'a aucun droit de droit d'auteur sur le contenu créé par le développeur du site web. Le propriétaire du contenu protégé placé sur le site peut intervenir à distance sur ce site, et notamment apporter des modifications à son contenu. Le fournisseur est rémunéré à la durée.

Analyse et conclusions

18. Aux termes du Modèle de Convention de l'OCDE, ce type de transaction donne lieu à des bénéfices d'entreprise relevant de l'article 7. Lorsqu'une convention spécifique définit les redevances comme comprenant les rémunérations « pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique », ou qu'elle comprend des dispositions permettant l'imposition à la source des « rémunérations pour services techniques », ce type de transactions ne donne pas lieu à ces deux formes de revenu, dans les circonstances et pour les raisons énoncées sous la catégorie 7, qui concerne l'hébergement d'applications.

R (18)

Catégorie 12 : Maintenance logicielle

Définition

Les contrats de maintenance logicielle incluent généralement la mise à jour des logiciels et l'assistance logicielle moyennant un paiement annuel. Le plus souvent, l'objet principal du contrat est la fourniture des mises à jour.

Analyse et conclusions

19. Les observations formulées aux paragraphes 43 à 45 de la section 4 sur les contrats mixtes, qui s'appuient sur les principes énoncés au paragraphe 11 des Commentaires sur l'article 12, s'appliquent aux transactions de ce type. Lorsque, dans le cadre de ces principes, une partie du paiement est considérée comme relevant de la fourniture d'assistance technique, on retrouve les mêmes questions que dans la catégorie 14 ci-après concernant les dispositions existant dans certaines conventions permettant l'imposition à la source des « rémunérations pour services techniques ».

Catégorie 13 : Entreposage de données

Définition

Le client entrepose des données informatiques sur des serveurs informatiques détenus par le fournisseur, lequel en assure le fonctionnement. Le client peut consulter, télécharger, extraire ces données et intervenir à distance sur elles. Cette transaction ne comprend pas de licence d'utilisation de logiciels. On peut citer comme exemple le cas d'un distributeur qui entrepose des données relatives à ses stocks sur les machines du fournisseur, les collaborateurs du distributeur accédant à distance à ces informations pour déterminer si les stocks en cours permettent de prendre de nouvelles commandes.

Analyse et conclusions

20. Aux termes du Modèle de l'OCDE, ce type de transaction donne lieu à des bénéfices d'entreprise relevant de l'article 7. Lorsqu'une convention spécifique définit les redevances comme comprenant les rémunérations « pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique », ou qu'elle comprend des dispositions permettant l'imposition à la source des « rémunérations pour services techniques », ce type de transactions ne donne pas lieu à ces deux formes de revenu, dans les circonstances et pour les raisons énoncées sous la catégorie 7, qui concerne l'hébergement d'applications.

Catégorie 14 : Assistance aux clients par l'intermédiaire d'un réseau informatique

Définition

Le fournisseur assure au client une assistance technique en ligne, comprenant notamment des conseils d'installation et de dépannage. Cette assistance peut prendre la forme d'une documentation technique en ligne, d'une base de données de dépannage ou d'échanges (par exemple par courrier électronique) avec des techniciens.

Analyse et conclusions

21. Compte tenu de cette description et de la formulation du Modèle de Convention de l'OCDE, les versements effectués dans le cadre de ce type de transactions relèvent de l'article 7.

22. Se fondant sur les paragraphes 14 à 19 de la section 1, et particulièrement sur les critères énoncés aux paragraphes 15 et 16, la rémunération de conseils en ligne, d'échanges avec des techniciens et de l'utilisation de la base de données de dépannage ne doit pas être considérée comme une rémunération « d'informations ayant trait à une expérience

acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique » (savoir-faire) constituant par là même des redevances dans la mesure où une telle rémunération est manifestement destinée à une prestation effective de services à la demande plutôt qu'à une fourniture de savoir-faire.

23. La fourniture de documentation technique peut, selon les circonstances, être considérée comme une fourniture de savoir-faire, mais il faut pour cela qu'il s'agisse de « connaissances (…) non révélées au public », comme le précise le paragraphe 11 des Commentaires sur l'article 12. Par ailleurs, comme il est indiqué dans le même paragraphe, le savoir-faire est « nécessaire à la reproduction industrielle (…) d'un produit ou d'un procédé ». Dans la mesure ou le savoir-faire doit constituer de l'information technique relative à la reproduction industrielle d'un produit ou d'un processus, l'information qui ne porte que sur le fonctionnement ou l'utilisation de produits, et non à leur fabrication, n'entre pas dans le cadre de la définition du savoir-faire.

24. Les observations reprises dans les paragraphes 43 à 45 de la section 4, qui concernent les contrats mixtes, pourraient s'appliquer si le contrat était considéré à la fois comme un contrat de service et comme un contrat de savoir-faire.

25. Une dernière question porte sur la manière dont seraient traitées les rémunérations versées au titre de ce type de transaction dans les conventions comprenant des dispositions permettant l'imposition à la source des « rémunérations pour services techniques ».

26. Tandis que la fourniture de conseils en ligne au moyen d'échanges avec des techniciens peut exiger la mise en œuvre de compétences et de savoirs spécifiques et serait donc susceptible de constituer un service de nature technique, la simple fourniture de l'accès à une base de données de dépannage n'exigerait rien d'autre que la mise à disposition de cette base de données et du logiciel nécessaire pour y accéder. La fraction du paiement liée à la fourniture de cet accès ne concernerait donc pas un service de nature technique. R (18)

Catégorie 15 : Systèmes de recherche de données

Définition

Le fournisseur constitue un corpus d'informations dans lequel ses clients peuvent rechercher et extraire des informations. Le principal intérêt du service pour les clients est de pouvoir rechercher et extraire un élément d'information spécifique parmi un vaste corpus de données déjà largement accessible.

Analyse et conclusions

27. Les paiements effectués dans le cadre de ce type de transactions relèvent de l'article 7. Une partie des pays membres parvient à cette conclusion parce

que, comme le principal intérêt d'une telle base de données est la possibilité d'y rechercher des documents et de les en extraire, il s'agit selon eux d'un contrat de service. D'autres pays estiment que, dans cette transaction, le client paie pour obtenir en fin de compte les données qu'il recherche. Pour eux, la transaction est donc similaire à celles de la catégorie 2 et le paiement est donc assimilable à des bénéfices d'entreprise.

28. Une autre question est de savoir si ces paiements sont considérés comme étant la rémunération de services « de nature technique » au regard des dispositions de certaines conventions sur les rémunérations pour services techniques précédemment citées. L'offre à un client de l'utilisation d'un logiciel de recherche et d'extraction et de l'accès à une base de données n'implique pas la mise en œuvre de compétences ou de savoirs spécifiques lorsque le logiciel et la base de données sont livrés au client. Il n'a pas été tenu compte du fait que le développement du logiciel et de la base de données nécessaires requiert en soi des compétences techniques substantielles, car le service fourni au client n'est pas le développement du logiciel et de la base de données (ce développement peut d'ailleurs être effectué par quelqu'un d'autre que le fournisseur) mais la mise à disposition de ce client du logiciel et de la base de données complets.

Catégorie 16 : Fourniture de données exclusives ou d'autres données à forte valeur ajoutée

Définition

Comme dans l'exemple qui précède, le fournisseur met à la disposition de ses clients un corpus d'informations, mais dans ce cas, les données sont d'une plus grande utilité pour les clients que les moyens mis en œuvre pour les rechercher et les extraire. Le fournisseur apporte une importante valeur ajoutée en termes de contenu (par exemple en analysant les données brutes) mais le résultat n'est pas préparé pour un client particulier et les clients ne sont pas tenus de ne pas divulguer les informations. On peut citer en exemple les rapports sectoriels ou les rapports d'investissement. Ces rapports peuvent être soit envoyés aux abonnés par voie électronique soit vendus sur un catalogue ou un index en ligne et téléchargés.

Analyse et conclusions

29. Ces transactions posent les mêmes problèmes de définition que celles de la catégorie précédente. Par conséquent, les paiements liés à ces transactions relèvent de l'article 7 et ne constituent pas une redevance technique pour la même raison.

Catégorie 17 : Publicité

Définition

Les annonceurs paient pour que leurs publicités soient diffusées auprès des utilisateurs d'un site web donné. Les « bannières publicitaires » sont des images de taille réduite que l'on inclut dans une page web et qui, lorsque l'utilisateur clique dessus, donnent accès à une page web spécifiée par l'annonceur. Les tarifs sont le plus souvent calculés en milliers d'affichages (c'est-à-dire en fonction du nombre de fois que la bannière est montrée à un utilisateur), mais peuvent aussi l'être en nombre de « clics » (c'est-à-dire en fonction du nombre de fois où un utilisateur clique sur la publicité).

Analyse et conclusions

30. Les paiements liés à ces transactions constituent des bénéfices d'entreprise relevant de l'article 7, et non des redevances, même lorsque les conventions incluent dans la définition des redevances les paiements « pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ».

Catégorie 18 : Accès électronique à des conseils professionnels (services de conseil, par exemple)

Définition

R (18)

Un consultant, un avocat ou un autre fournisseur de services professionnels dispense des conseils à des clients par l'intermédiaire du courrier électronique, de la vidéoconférence ou d'un autre moyen de communication à distance.

Analyse et conclusions

31. Ici encore, les paiements liés à ces transactions constituent des bénéfices d'entreprise relevant de l'article 7, et non des redevances. Comme indiqué précédemment, la fourniture de conseils à la demande représente un service et non une fourniture de savoir-faire.

32. Comme certaines de ces transactions sont liées à la fourniture de services techniques de gestion ou de conseil, la question se pose de savoir si ces services peuvent être considérés comme des services « de nature technique » dans le cadre des dispositions de certaines conventions sur les rémunérations pour services techniques évoquées précédemment. Dans la mesure où les services sont rendus par une personne agissant en qualité de consultant, ils constituent des services de conseil et entrent dans le champ de la définition citée au paragraphe 34 de la section 3.

Catégorie 19 : Information technique

Définition

Le client reçoit des informations techniques non divulguées au sujet d'un produit ou d'un processus (ex. description et diagrammes illustrant un secret de fabrication).

Analyse et conclusions

33. Les paiements liés à cette catégorie de transaction constituent des redevances, car ils correspondant à la fourniture de savoir-faire, c'est-à-dire « d'informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ».

Catégorie 20 : Envoi d'informations

Définition

Le fournisseur envoie périodiquement par voie électronique des données à ses abonnés, en se conformant à leurs préférences individuelles. Le principal intérêt pour les clients est de recevoir des informations déjà largement diffusées dans un format établi sur mesure conformément à leurs besoins spécifiques.

Analyse et conclusions

34. Ce type de transaction soulève les mêmes questions que les transactions décrites dans la catégorie 15 ci-dessus. Les paiements liés à ces transactions constituent par conséquent des bénéfices d'entreprise relevant de l'article 7, et ne sont pas des rémunérations pour services techniques pour la même raison.

Catégorie 21 : Accès à un site web interactif

Définition

Le fournisseur met à la disposition de ses abonnés un site web présentant un contenu numérique, qui peut être de l'information, de la musique, de la vidéo, des jeux ou des activités (développés ou non par le fournisseur). Les abonnés versent une somme forfaitaire périodique pour accéder au site. Cet exemple diffère du précédent au sens que la principale finalité du site pour les abonnés est de pouvoir intervenir sur le site de manière interactive pendant qu'ils sont en ligne, plutôt que d'obtenir un produit ou des services sur le site.

Analyse et conclusions

35. Les frais d'abonnements versés dans les transactions de ce type constituent un paiement pour des services. Comme ce paiement correspond

essentiellement à l'interactivité avec le site dans une finalité de divertissement, et non à la fourniture d'un service du domaine de la technique, de la gestion ou du conseil, il n'entre pas dans la définition énoncée plus haut des rémunérations pour services techniques et ne relève donc pas des dispositions de certaines conventions pour ces catégories de paiements. Il convient néanmoins de noter que tout paiement versé par le fournisseur au propriétaire du droit d'auteur attaché au contenu numérique, en contrepartie du droit de montrer ce contenu à ses abonnés, constituerait une redevance.

Catégorie 22 : Portails commerciaux en ligne

Définition

L'opérateur d'un site web héberge sur ses serveurs les catalogues électroniques de plusieurs commerçants. Les utilisateurs du site peuvent sélectionner des produits sur ces catalogues et les commander en ligne. L'opérateur du site web n'a pas de relation contractuelle avec les consommateurs. Il ne fait que transmettre les commandes aux commerçants qui sont chargés de réceptionner et de traiter les commandes. Les commerçants versent à l'opérateur du site web une commission égale à un certain pourcentage des commandes passées par l'intermédiaire du site.

Analyse et conclusions

R (18)

36. Ces paiements constituent des recettes publicitaires ou des revenus de services similaires, et sont donc des bénéfices d'entreprise relevant de l'article 7.

Catégorie 23 : Enchères en ligne

Définition

Le fournisseur affiche un grand nombre d'articles mis aux enchères. Les utilisateurs achètent les articles directement à leur propriétaire, et non à l'entreprise qui gère le site. Le vendeur reverse au fournisseur soit un pourcentage sur le prix de vente soit une commission forfaitaire.

Analyse et conclusions

37. Ces paiements constituent des revenus de services assimilables à ceux d'une salle des ventes et sont donc des bénéfices d'entreprise relevant de l'article 7.

Catégorie 24 : Programmes d'affiliation

Définition

Un commerçant en ligne verse des commissions sur les ventes à l'opérateur d'un site web qui lui envoie des prospects. L'opérateur du site web cite dans son site un ou plusieurs produits vendus par le commerçant. Si un utilisateur clique sur l'un de ces produits, il appelle une page web du site du commerçant sur laquelle ce produit peut être acheté. Lorsque le lien situé sur la page web de l'opérateur est suivi, le commerçant peut identifier la source du prospect et verse à l'opérateur une commission calculée en pourcentage du prix du produit si l'utilisateur achète le produit.

Analyse et conclusions

38. Ces paiements constituent des bénéfices d'entreprise relevant de l'article 7.

Catégorie 25 : Opérations d'acquisition de contenu

Définition

Un opérateur de site web rémunère divers fournisseurs de contenus pour des reportages, des informations et autres contenus en ligne en vue d'attirer des utilisateurs vers son site. Ou encore, l'opérateur de site web peut recruter un fournisseur de contenus pour créer un nouveau contenu spécifiquement destiné au site web.

Analyse et conclusions

39. Il convient de distinguer entre les deux formules décrites ci-dessus. Si l'opérateur du site web rémunère le fournisseur de contenu pour avoir le droit d'afficher sur son site un contenu soumis à droit d'auteur, le paiement correspond à la définition des redevances, dans la mesure ou l'affichage public du contenu est une concession d'un droit relevant du droit d'auteur du propriétaire du contenu. En revanche, si l'opérateur rémunère la création de contenu et, selon les dispositions contractuelles applicables, devient le propriétaire du droit d'auteur lié au contenu ainsi créé, le paiement n'est pas une redevance et entre dans le champ d'application de l'article 7.

Catégorie 26 : Diffusion sur le web en flux continu (en temps réel)

Définition

L'utilisateur accède à une base de données de contenu audio, visuel ou audiovisuel faisant l'objet d'un droit d'auteur. L'entité qui la diffuse est rémunérée par le prix des abonnements ou par des recettes publicitaires.

Analyse et conclusions

40. Le prix des abonnements ou les recettes perçues constituent des bénéfices d'entreprise relevant de l'article 7.

Catégorie 27 : Paiements au titre de la présentation de contenu sur le web

Définition

Un fournisseur de contenu rémunère l'opérateur d'un site web ou d'un réseau afin que cet opérateur de site web ou de réseau affiche un certain contenu.

Analyse et conclusions

41. Dans ce type de transaction, l'opérateur du site web ou du réseau fournit un service commercial moyennant une rémunération, qui doit être considérée comme des bénéfices d'entreprise relevant de l'article 7. Dans ces transactions, à la différence de celles de la catégorie 25, c'est le propriétaire du contenu faisant l'objet de droit d'auteur qui paie, ce qui exclut clairement l'application de l'article 12.

R (18)

Catégorie 28 : Abonnement à un site web permettant le téléchargement de produits numériques

Définition

Le fournisseur met à la disposition des abonnés un site web offrant un contenu numérique (par exemple de la musique) soumis à droit d'auteur. Les abonnés acquittent une redevance périodique fixe pour accéder au site. À la différence de la catégorie 21, la principale finalité du site pour les abonnés est la possibilité de télécharger ces produits numériques.

Analyse et conclusions

42. Les frais d'abonnement acquittés dans ce type de transaction relèvent de l'article 7. Comme indiqué au paragraphe 3, les transactions qui autorisent le client à télécharger par voie électronique des produits numériques (dans ce

cas, de la musique) aux fins d'utilisation ou de jouissance par le client ne donnent pas lieu à des redevances. Cette catégorie de transaction est plus proche de la catégorie 2 que de la catégorie 21, car la justification principale du paiement n'est pas l'interaction temporaire avec le site mais l'acquisition des données musicales transmises sous la forme d'un signal numérique.

ANNEXE 3

OBSERVATIONS DE LA GRÈCE ET DE L'ESPAGNE

Grèce

1. Nous n'adhérons pas à l'interprétation donnée par le cinquième tiret du paragraphe 11.4 [que le rapport propose d'ajouter aux Commentaires sur l'article 12 — voir annexe 1] et nous considérons que tous les paiements en question entrent dans le champ d'application de l'article 12.

2. Nous n'adhérons pas à l'interprétation donnée dans les paragraphes 17.2 et 17.3 [que le rapport propose d'ajouter aux Commentaires sur l'article 12 — voir annexe 1] parce que les paiements relatifs au téléchargement par voie électronique de logiciels doivent être considérés comme des redevances même lorsque ces produits sont acquis pour une utilisation personnelle ou dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise par l'acheteur.

Espagne

3. Selon le rapport, de nouveaux paragraphes doivent être ajoutés après le paragraphe 17 des Commentaires sur l'article 12 concernant le téléchargement par voie électronique de produits numériques ou d'autres catégories similaires qui sont apparues dans le cadre du commerce électronique. Afin de maintenir une position cohérente, l'Espagne considère que l'observation qu'elle a formulée sur les paragraphes 14 et 15 des Commentaires actuels sur l'article 12 s'appliquera aussi à l'égard des nouveaux paragraphes 17.1 à 17.4.

R (18)

4. L'Espagne désire cependant profiter de l'occasion pour repenser sa position concernant les paiements au titre de logiciels et la définition de redevances sur deux points différents :

— Selon l'Espagne, toute personne qui utilise un logiciel à des fins d'affaires devrait être réputée payer des redevances. Ainsi, il importe peu que cet usage inclue ou non la reproduction et la vente des droits à d'autres acquéreurs ou que le logiciel soit utilisé dans le cadre des activités d'entreprise de l'acquéreur comme un outil lui permettant de développer ses activités. L'Espagne accepte toutefois la position plus large selon laquelle un paiement au titre de logiciel ne constitue pas des redevances lorsque le logiciel est utilisé à des fins personnelles et non dans le cadre d'activités d'entreprise.

— Il est nécessaire de distinguer les logiciels standards des logiciels qui sont adaptés aux caractéristiques de l'usager. Toute personne qui acquiert un tel logiciel standard pour une utilisation personnelle ou dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise acquiert en fait un

produit, quelque chose qui est commercialisé sur une grande échelle dans un format uniforme et ce, même si ce qu'elle obtient est le droit d'usage du logiciel. Ce produit doit être considéré comme une marchandise à laquelle s'applique l'article 7. La situation n'est pas la même dans le cas des logiciels adaptés auxquels, selon l'Espagne, l'article 12 doit s'appliquer.

5. Pour ces raisons et afin de maintenir une position cohérente par rapport aux nouveaux paragraphes du Modèle, l'Espagne souhaite remplacer l'observation qu'elle a formulée sur les Commentaires sur l'article 12 par ce qui suit :

L'Espagne n'adhère pas aux conclusions qui figurent aux paragraphes 14, 15 et 17.1 à 17.4 ci-dessus. Elle estime que les versements relatifs aux logiciels relèvent de l'article lorsqu'une partie seulement des droits sur un logiciel sont transférés, que les paiements soient effectués en contrepartie du droit d'utiliser un droit d'auteur sur un logiciel en vue d'une exploitation commerciale ou qu'ils correspondent à un logiciel acquis en vue d'une utilisation dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise par l'acheteur, lorsque, dans ce dernier cas, le logiciel n'est pas absolument standard mais adapté de quelque manière à l'acheteur.

Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de Convention fiscale

(adopté par le Comité des affaires fiscales le 7 novembre 2002)

Table des matières

1. Introduction . . . . . R(19)-3
2. « Installation fixe d'affaires » (paragraphes 1 et 2) . . . . . R(19)-4
   a) Question 2-1 : « Installation fixe d'affaires » : critère géographique . . . . . R(19)-4
   b) Question 2-2 : « Installation fixe d'affaires » : critère temporel . . . . . R(19)-7
   c) Question 2-3 : Relation entre l'entreprise et l'installation fixe d'affaires . . . . . R(19)-10
   d) Question 2-4 : Siège de direction . . . . . R(19)-14
   e) Question 2-5 : Établissement actif/passif . . . . . R(19)-15
   f) Question 2-6 : Câbles et conduites . . . . . R(19)-17
   g) Question 2-7 : Définition de l'établissement stable en liaison avec une entreprise . . . . . R(19)-19
3. Chantiers de construction et projets de construction ou de montage (paragraphe 3) . . . . . R(19)-20
   a) Question 3-1 : Activités de surveillance et regroupement des contrats de construction . . . . . R(19)-20
   b) Question 3-2 : Calcul de la période de construction . . . . . R(19)-22
   c) Question 3-3 : Portée de la référence au « chantier de montage » . . . . . R(19)-23
   d) Question 3-4 : Chantiers de montage multiples . . . . . R(19)-23
   e) Question 3-5 : Rénovation . . . . . R(19)-24
   f) Question 3-6 : Tout cohérent sur le plan géographique . . . . . R(19)-25
   g) Question 3-7 : Siège de direction effective de plusieurs sites de construction . . . . . R(19)-26
4. Activités de caractère préparatoire ou auxiliaire (paragraphe 4) . . R(19)-27
   a) Question 4-1 : Utilisation de « ou » au paragraphe 25. . . . . R(19)-27
   b) Question 4-2 : Clarification de la formulation « on considère qu'il n'y a pas » . . . . . R(19)-28
   c) Question 4-3 : Installations de stockage . . . . . R(19)-29

5. Établissements stables-agences (paragraphes 5 et 6) . . . . . R(19)-31
a) Question 5-1 : Importance de la présence de l'agent dans le pays de la source . . . . . R(19)-31
b) Question 5-2 : Agent implicitement habilité à conclure des contrats. . . . . R(19)-34
c) Question 5-3 : Pouvoirs exercés habituellement permettant de conclure des contrats . . . . . R(19)-35
d) Question 5-4 : Représentations commerciales . . . . . R(19)-36
e) Question 5-5 : Signification de la notion d'indépendance . . . R(19)-38
f) Question 5-6 : Agent ne représentant qu'une seule entreprise . . . . . R(19)-41
g) Question 5-7 : Agents agissant dans le cadre ordinaire de leurs activités . . . . . R(19)-43

ANNEXE 1. Modifications des Commentaires. . . . . R(19)-45

ANNEXE 2. Observations de la République tchèque . . . . . R(19)-57

1. INTRODUCTION

1. Cette note présente les conclusions du Comité des affaires fiscales[1] sur un certain nombre de questions techniques qui résultent de la définition actuelle de l'établissement stable figurant à l'article 5 du Modèle de Convention fiscale.

2. L'approche suivie en général par le Comité a consisté à s'attacher à des cas concrets. Parmi les cas qui ont été examinés par le Comité, on trouve des problèmes ayant trait à la définition de l'établissement stable aux termes de l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ainsi que d'autres touchant à l'imputation de bénéfices à ces établissements aux termes de l'article 7. Étant donné que la question de l'attribution des revenus aux établissements stables est actuellement sous étude, le Comité a décidé de limiter son examen aux questions ayant trait à la définition de l'établissement stable aux termes de l'article 5 du Modèle de Convention fiscale.

3. Au cours de ses discussions, le Comité a reconnu qu'un certain nombre de cas conduisaient à se demander si le concept d'établissement stable était encore adapté à la conduite des affaires dans le monde moderne. À cet égard, les deux principales sources de préoccupations sont le secteur des services et l'utilisation effective ou potentielle par les entreprises des nouvelles technologies de l'information (par exemple pour le commerce électronique).

4. Le Comité estime cependant que cette importante question, qui touche aux principes fondamentaux sur lesquels reposent les articles 5 et 7 plus qu'à l'application et à l'interprétation de ces articles, devrait être étudiée séparément. Pour cette raison, ce rapport s'en tient aux problèmes liés à l'application et à l'interprétation des dispositions actuelles du Modèle de Convention fiscale qui définissent le concept d'établissement stable. La question plus générale de savoir s'il convient de modifier ces dispositions sur le fond a déjà fait l'objet de discussions au sein du Comité ainsi que dans le Groupe technique consultatif sur le suivi de l'application des normes existantes des conventions pour l'imposition des bénéfices des entreprises, organe consultatif mis en place pour examiner l'application des règles des conventions dans le contexte du commerce électronique. Cet aspect fera l'objet de travaux futurs du Comité.

R (19)

5. Cette note est organisée comme suit :

— la partie 2 aborde le problème de l'application de la norme de « l'installation fixe d'affaires » aux termes des paragraphes 1 et 2 de l'article 5 ;

1. Voir, néanmoins, les observations de la République tchèque à l'annexe 2.

— la partie 3 est consacrée aux problèmes soulevés par le traitement des chantiers de construction ou de montage aux termes du paragraphe 3 de l'article ;
— la partie 4 aborde les problèmes de détermination des activités de caractère préparatoire ou auxiliaire visées au paragraphe 4 de l'article ;
— la partie 5 aborde les problèmes d'exercice des activités par l'entremise d'un agent aux termes des paragraphes 5 et 6 de l'article ;
— l'annexe 1 reprend toutes les modifications apportées aux Commentaires du Modèle de Convention fiscale qui sont incluses dans ce rapport.

6. Chacun des problèmes abordés dans les parties 2 à 5 est accompagné d'une description de la question, d'un résumé des discussions et des conclusions du Comité.

2. « INSTALLATION FIXE D'AFFAIRES » (PARAGRAPHES 1 ET 2)

a) Question 2-1 : « Installation fixe d'affaires » : critère géographique

Question

7. La fixité et la durée ont toujours constitué des caractéristiques importantes du concept d'établissement stable, mais l'application de ces critères a toujours été souple et parfois incohérente. S'agissant du critère géographique, le problème porte sur l'interprétation du concept « d'installation fixe ».

R (19)

Discussion

8. Les discussions sur le sens de l'expression « installation fixe d'affaires » ont montré que cette formule ne doit pas être interprétée comme une référence à un lieu géographique étroit, la quasi-totalité des pays retenant une interprétation plus large. Comme le note le paragraphe 20 des Commentaires sur l'article 5 en ce qui concerne les chantiers de construction, il peut y avoir établissement stable même si la nature de l'activité suppose que les opérations relatives à un chantier donné doivent être déplacées en permanence. Il a été convenu que le concept d'« installation fixe » doit s'appliquer en fonction de la nature des activités concernées. Cela signifie par exemple qu'une rue ou un marché particuliers pourraient constituer une « installation fixe d'affaires » pour une personne qui y dresse régulièrement un éventaire, alors même que l'emplacement exact de cet éventaire peut varier de temps en temps.

9. Le Comité a estimé que la notion d'installation qui constitue un tout commercialement et géographiquement cohérent au regard d'une activité donnée (selon une formulation inspirée du paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 5) est pertinente pour l'application du concept « d'installation fixe d'affaires ». Un marché, par exemple, constitue un tel tout commercialement et géographiquement cohérent du point de vue des activités de ce marché de sorte que les activités d'entreprise régulièrement exercées en différents endroits de ce même marché constitueraient un établissement stable. Il n'en va pas de même d'activités exercées sur des marchés différents dans la mesure où ils ne constituent pas un tel tout cohérent. Toute zone géographique constituant une unité sur le plan commercial ou économique peut ainsi constituer une installation fixe d'affaires pour une entreprise même si ses activités se déplacent à l'intérieur de cette zone.

10. Le Comité a également noté à cet égard que des retours réguliers sur un certain nombre d'emplacements différents, chacun constituant un « tout cohérent » de ce type, pourraient aboutir à créer plusieurs établissements stables différents. Par exemple, si un vendeur de livres est régulièrement présent sur deux marchés différents organisés deux jours de la semaine différents, on pourrait conclure qu'il possède deux établissements stables.

Conclusions

11. Le Comité est convenu que le concept d'« installation fixe » doit être appliqué en fonction de la nature des activités concernées de sorte que le terme « installation » doit être interprété comme une référence à tout lieu constituant un tout commercialement et géographiquement cohérent vis-à-vis d'une activité donnée. Par exemple, alors qu'une ferme ou un marché constituent un « tout économique cohérent » si bien que les activités régulièrement effectuées en différents endroits de cette même ferme ou de ce même marché constituent un établissement stable, ce n'est pas le cas d'activités exercées dans des fermes ou sur des marchés différents. Toute zone géographique constituant une unité, commercialement ou économiquement, peut ainsi constituer une installation fixe d'affaires pour une entreprise, même si ses activités se déplacent à l'intérieur de cette zone. Il a été convenu d'amender les Commentaires afin de clarifier ce point au moyen d'une série d'exemples.

R (19)

12. Il a donc été décidé d'ajouter les nouveaux alinéas 5.1 à 5.4 suivants aux Commentaires sur l'article 5 :

> 5.1 Lorsque la nature des activités d'une entreprise est telle que ces activités se déplacent en différents endroits voisins, il peut être difficile de déterminer s'il existe une seule « installation fixe d'affaires » (si deux installations d'affaires sont occupées et que les autres conditions

énoncées à l'article 5 sont remplies, l'entreprise a, naturellement, deux établissements stables). Ainsi qu'il est établi aux paragraphes 18 et 20 ci-dessous, on considère en général qu'il existe une installation d'affaires distincte lorsqu'on peut dire, compte tenu de la nature des activités d'entreprise, qu'un endroit donné à l'intérieur duquel ces activités se déplacent constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique au regard de ces activités.

5.2 On peut illustrer ce principe par des exemples. Une mine constitue à l'évidence une installation d'affaires distincte, même si des activités peuvent se déplacer d'un site à un autre au sein d'une mine qui peut être de très grandes dimensions, dans la mesure où elle constitue une unité géographique et commerciale unique dans le cadre de l'activité minière. De même, un « centre d'hébergement de bureaux » dans lequel une société de conseil loue régulièrement différents bureaux peut être considéré comme une installation d'affaires distincte de cette société, car dans ce cas l'immeuble constitue géographiquement un tout, et le centre d'hébergement est une installation fixe d'affaires pour la société de conseil. Pour la même raison, une rue piétonne, un marché en plein air ou une foire dans les différentes parties de laquelle ou duquel un commerçant installe régulièrement son éventaire constitue une installation d'affaires distincte pour ce commerçant.

5.3 En revanche, lorsqu'il n'existe pas de cohérence commerciale, le fait que des activités aient lieu dans une zone géographique limitée ne doit pas conduire à considérer cette zone comme une installation fixe d'affaires. Par exemple, lorsqu'un peintre en bâtiment travaille successivement dans le cadre d'une série de contrats indépendants pour un certain nombre de clients distincts dans un grand immeuble de bureaux, on ne peut considérer que les travaux exécutés dans cet immeuble constituent un seul et même projet, et cet immeuble ne saurait être considéré comme une installation d'affaires distincte aux fins de ces travaux. En revanche, dans l'exemple différent d'un peintre qui, aux termes d'un contrat unique, exécute des travaux dans l'ensemble d'un immeuble pour un client unique, on peut considérer que cet immeuble constitue une installation d'affaires unique aux fins de ces travaux car il constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique.

R (19)

5.4 À l'inverse, il arrive qu'une zone où sont réalisées des activités dans le cadre d'un projet unique, et qui constitue un tout cohérent sur le plan commercial, n'ait pas la cohérence géographique nécessaire pour constituer une installation d'affaires unique. Par exemple, si un consultant officie dans différentes agences implantées à des endroits différents dans le cadre d'un même projet de formation des salariés

d'une banque, il convient de traiter chaque agence séparément. En revanche, si le consultant se déplace d'un bureau à un autre au sein d'une même agence, on considère qu'il demeure dans la même installation d'affaires. L'agence unique possède une cohérence géographique, élément qui n'existe pas si le consultant se déplace dans différentes agences géographiquement distinctes.

b) Question 2-2 : « Installation fixe d'affaires » : critère temporel

Question

13. Le Comité a ensuite examiné le critère temporel inclus dans le concept de « fixité ». Il a reconnu que la situation actuelle, caractérisée parfois par des interprétations divergentes, est peu satisfaisante et que l'OCDE devrait s'efforcer de fournir plus de lignes directrices sur ce point.

Discussion

14. Le Comité s'est d'abord intéressé au paragraphe 6 des Commentaires sur l'article 5. Comme on le notera à la lecture de la première phrase de ce paragraphe, pour qu'une installation d'affaires constitue un établissement stable, elle doit avoir « un certain degré de permanence, c'est-à-dire [ne pas avoir] un caractère purement temporaire ». Le Comité a opposé cette condition au contenu de la deuxième phrase, libellée comme suit :

> Si l'installation d'affaires n'a pas été créée à des fins purement temporaires, elle peut constituer un établissement stable, même si elle n'a existé en fait que pendant une très courte période en raison du caractère particulier des activités de l'entreprise, ou parce qu'à la suite de circonstances spéciales (décès du contribuable, échec de l'investissement) elle a été liquidée prématurément.

R (19)

15. On a fait valoir que la deuxième phrase contredit dans une certaine mesure la première et semble en outre receler une contradiction interne. En effet, il peut paraître surprenant de suggérer qu'on ne saurait qualifier de « purement temporaire » (première phrase) une installation fixe d'affaires qui n'existe que pendant une très courte période en raison du caractère particulier des activités de l'entreprise (deuxième phrase). La même remarque vaut pour la conclusion selon laquelle une installation d'affaires n'ayant existé que pendant une très courte période en raison du caractère particulier des activités de l'entreprise pourrait ne pas avoir été créée à des fins purement temporaires.

16. Il a donc été décidé de clarifier le paragraphe 6 et, notamment, sa première phrase. Cependant, la deuxième partie de la deuxième phrase

consacrée aux liquidations imprévues a été conservée pour sa clarté et son utilité.

17. Le Comité examine ensuite deux cas différents d'activités temporaires : celui d'activités récurrentes, lorsque l'activité existe pendant des périodes très courtes, mais de manière récurrente sur un certain nombre d'années (par exemple un stand dans une foire occupé quelques semaines par an pendant plusieurs années) et celui des projets temporaires uniques (projets ponctuels tels que la retransmission d'une manifestation sportive de premier plan, qui dure quelques semaines).

18. Le Comité est convenu que, dans le cas d'activités récurrentes, un établissement stable peut exister même si chaque période passée dans le pays est très courte. Il a aussi été admis que le caractère récurrent de ces activités peut être déterminé en fonction d'éléments établissant l'intention du contribuable ou de preuves de l'exercice effectif des activités en un lieu de manière récurrente sur une longue période.

19. Le second cas pose plus de difficultés au Comité. S'il est généralement convenu que, comme l'implique le paragraphe 6 des Commentaires, la nature des activités considérées constitue un facteur essentiel (si bien qu'il faudrait admettre que certaines activités nécessitent une installation d'affaires importante pour dégager des revenus tandis que d'autres peuvent générer rapidement des revenus sans nécessiter d'équipements importants), cet élément ne semble pas susceptible de faciliter l'application du concept de « fixité ». Ceci conduit le Comité à examiner la proposition selon laquelle un seuil administratif fixé par exemple à 6 mois pourrait être adopté par les pays afin de réduire les difficultés administratives et d'offrir une plus grande certitude aux contribuables.

R (19)

20. Diverses propositions sont examinées dans ce cadre, notamment la suggestion d'une règle selon laquelle une installation serait réputée constituer un établissement stable si elle existe pendant plus de 6 mois, ce qui n'exclut pas qu'elle constitue un établissement stable si sa durée de vie était inférieure à cette période.

21. Selon une autre suggestion, on pourrait retenir une interprétation administrative selon laquelle on considérerait simplement qu'il n'existe pas d'établissement stable lorsque la durée des activités est inférieure à 3 mois, sans préjuger du traitement réservé aux activités d'une durée supérieure (sauf s'il s'agit d'activités récurrentes, auquel cas elles pourraient constituer un établissement stable nonobstant le seuil des trois mois).

22. Au cours des discussions on remarque que toute règle fondée sur une période arbitraire se heurterait aux difficultés traditionnelles propres aux marges de tolérance.

23. Après des discussions approfondies, il a été convenu que les Commentaires devaient tenir compte des pratiques suivies par les pays membres. Même si ces pratiques n'ont jusqu'ici pas été cohérentes en ce qui concerne le critère temporel, l'expérience montre que l'on n'a en général pas conclu à l'existence d'établissements stables lorsque l'activité avait été exercée dans un pays par l'intermédiaire d'une installation d'affaires tenue depuis moins de six mois. L'une des exceptions à cette règle est celle des activités de nature récurrente : en pareil cas, chaque laps de temps pendant lequel l'installation est utilisée doit être considéré en combinaison avec le nombre de fois où elle l'a été (la période considérée pouvant s'étendre sur plusieurs années). Une autre exception est celle d'activités constituant une entreprise qui a été menée exclusivement dans le pays considéré ; dans ce cas, l'entreprise peut être de courte durée de par sa nature, mais comme elle n'a eu d'existence que dans ce pays, sa relation avec lui est plus forte. À l'inverse, la pratique montre que dans beaucoup de cas on a conclu à l'existence d'un établissement stable quand l'installation d'affaires était entretenue durant une période plus longue. Le Comité a décidé que, pour faciliter l'application des conventions fiscales, les pays devraient être invités à étudier ces pratiques lorsqu'ils sont confrontés à des litiges sur la question de savoir si une installation d'affaires donnée qui n'existe que pour une brève période constitue un établissement stable.

Conclusions

24. Le Comité a décidé de remplacer le paragraphe 6 des Commentaires sur l'article 5 par les paragraphes suivants :

R (19)

> 6. Puisque l'installation d'affaires doit être fixe, il s'ensuit aussi qu'un établissement stable n'est censé exister que si l'installation d'affaires a un certain degré de permanence, c'est-à-dire si elle n'a pas un caractère purement temporaire. Une installation d'affaires peut constituer un établissement stable, même si elle n'a existé en fait que pendant une très courte période en raison du caractère particulier des activités de l'entreprise qui ne peuvent être exercées que sur une période très brève. Il est parfois difficile de déterminer si c'est le cas. Même si les pratiques des pays membres n'ont pas été homogènes en ce qui concerne le critère temporel, l'expérience montre que l'on n'a pas normalement conclu à l'existence d'un établissement stable lorsque l'activité avait été exercée dans un pays par l'intermédiaire d'une installation d'affaires tenue depuis moins de six mois (à l'inverse, la pratique montre que dans beaucoup de cas on a conclu à l'existence d'un établissement stable quand l'installation d'affaires était entretenue durant une période plus longue). L'une des exceptions à cette règle est celle des activités de nature récurrente : en pareil cas, chaque laps de

temps pendant lequel l'installation est utilisée doit être considéré en combinaison avec le nombre de fois où elle l'a été (la période considérée pouvant s'étendre sur plusieurs années). Une autre exception est celle d'activités constituant une entreprise qui a été menée exclusivement dans le pays considéré ; dans ce cas, l'entreprise peut être de courte durée de par sa nature, mais comme elle n'a eu d'existence que dans ce pays, sa relation avec lui est plus forte. Pour faciliter l'application pratique des dispositions de l'article, les pays sont invités à tenir compte de ces pratiques lorsqu'ils sont confrontés à des litiges sur la question de savoir si une installation d'affaires donnée qui n'existe que pour une brève période constitue un établissement stable.

6.1 Comme l'indiquent les paragraphes 11 et 19, les interruptions temporaires des activités ne mettent pas fin à l'existence d'un établissement stable. De même, comme on l'a vu au paragraphe 6, lorsqu'une installation d'affaires donnée n'est utilisée que pendant une très courte période mais que cette utilisation intervient régulièrement sur de longues périodes, il n'y a pas lieu de considérer que cette installation d'affaires a un caractère purement temporaire.

6.2 Par ailleurs, on peut rencontrer des cas où une installation d'affaires donnée sert durant de très courtes périodes à un certain nombre d'activités analogues exercées par la même personne ou par des personnes liées en vue d'éviter que l'on considère que cette installation n'est pas utilisée à des fins purement temporaires par chacune de ces activités. Les remarques du paragraphe 18 sur l'invocation abusive du seuil des 12 mois prévu au paragraphe 3 doivent s'appliquer de la même façon à de tels cas.

R (19)

6.3 Si une installation d'affaires qui au départ devait servir pendant une période si courte qu'elle n'aurait pas constitué un établissement stable est en réalité utilisée pendant une durée telle qu'elle ne peut plus être considérée comme temporaire, elle devient une installation fixe d'affaires et donc — rétrospectivement — un établissement stable. Une installation d'affaires peut aussi constituer d'emblée un établissement stable même si elle n'a existé en fait que pendant une très courte période, si par suite de circonstances spéciales, elle est liquidée prématurément (décès du contribuable, échec de l'investissement).

c) Question 2-3 : Relation entre l'entreprise et l'installation fixe d'affaires

Question

25. Le paragraphe 1 stipule qu'une installation fixe d'affaires doit être une installation par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou

partie de son activité pour que l'on puisse conclure à l'existence d'un établissement stable. On a suggéré que cela suppose que l'entreprise détient un certain droit juridique d'utiliser cette installation pour exercer ses activités d'entreprise.

Discussion

26. Le Comité note que le paragraphe 4 des Commentaires précise déjà qu'il suffit qu'une entreprise « dispose simplement d'un certain emplacement » servant à ses activités d'entreprise pour qu'il y ait une installation d'affaires, de sorte qu'elle n'est pas tenue de détenir un droit juridique formel sur cette installation. Ainsi, par exemple, il pourrait y avoir un établissement stable lorsqu'une entreprise occupe illégalement un certain emplacement à partir duquel elle exerce son activité.

27. Si le Comité convient que l'existence d'un droit formel d'utiliser un emplacement particulier n'est pas indispensable pour que cet emplacement constitue un établissement stable, il est reconnu que la simple présence d'une entreprise à un emplacement particulier ne signifie pas nécessairement que cet emplacement soit à la disposition de l'entreprise. Cela a conduit le Comité à examiner les conditions dans lesquelles la présence des employés d'une entreprise dans les installations d'une autre entreprise pourrait donner lieu à l'existence d'un établissement stable. Le premier exemple examiné est celui d'un vendeur qui visite régulièrement un client important pour y recevoir des commandes et, dans ce but, rencontre le directeur des approvisionnements dans son bureau. Dans ce cas, les bureaux du client ne sont pas à la disposition de l'entreprise du vendeur et ne constituent donc pas une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle les activités de cette entreprise sont exercées (toutefois, selon les circonstances, le paragraphe 5 pourrait s'appliquer pour conclure à l'existence d'un établissement stable).

R (19)

28. Autre exemple, celui d'un employé d'une société qui, durant une longue période, est autorisé à utiliser un bureau au siège d'une autre entreprise (par exemple, une filiale récemment acquise) afin de veiller à ce que la deuxième société respecte ses obligations aux termes de contrats conclus avec la première. Dans ce cas, l'employé exerce des activités liées à l'activité de la première société et le bureau à sa disposition au siège de la deuxième société constitue un établissement stable de son employeur, sous réserve que les autres conditions énoncées à l'article 5 soient remplies.

29. Troisième exemple, celui d'une entreprise de transports routiers qui, pendant plusieurs années, utilise quotidiennement un dock de livraison à l'entrepôt d'un client afin de livrer des produits achetés par ce client. Dans ce cas, la présence de l'entreprise de transports routiers est si limitée que cet

emplacement ne saurait être considéré comme étant à la disposition et constituant un établissement stable de cette entreprise.

30. Quatrième exemple, celui d'un peintre en bâtiment qui, deux ans durant, passe trois jours par semaine dans le grand immeuble de bureaux de son principal client. Dans ce cas, la présence du peintre dans l'immeuble de bureaux d'une autre entreprise dans lequel il exerce les fonctions les plus importantes de son activité d'entreprise (à savoir la peinture) doit être assimilée à l'existence d'un établissement stable de ce peintre.

31. Le Comité a également discuté le sens des termes « *a place …through which* » [« une installation…par l'intermédiaire de laquelle »] au paragraphe 1 de l'article 5. Il a d'abord noté que le projet de Convention de 1963 employait les termes « *a place…in which* » [« une installation…où »] et a conclu que la modification proposée visait à prendre en compte les situations telles que les activités ne sont pas exercées littéralement « dans » une installation. Ainsi, il peut sembler maladroit d'utiliser le relatif « où » en ce qui concerne un chantier de construction (par exemple une route) ou un équipement automatisé. Pour cette raison, le Comité estime que l'expression « par l'intermédiaire » doit être interprétée au sens large comme s'appliquant à toute situation telle que des activités d'entreprise sont exercées sur un site particulier qui est à la disposition de l'entreprise à cet effet. Ainsi, par exemple, une entreprise en train de paver une route sera considérée comme exerçant son activité « par l'intermédiaire » du site où cette activité se déroule.

Conclusions

32. Le Comité a décidé que les paragraphes suivants devraient être ajoutés aux Commentaires :

R (19)

4.1 Comme il a été noté précédemment, le simple fait qu'une entreprise ait à sa disposition un certain emplacement servant à ses activités d'entreprise suffit pour constituer une installation d'affaires, de sorte que l'entreprise n'a pas l'obligation de détenir un droit juridique formel sur cette installation. Ainsi, par exemple, il pourrait y avoir un établissement stable lorsqu'une entreprise occupe illégalement un certain emplacement à partir duquel elle exerce son activité.

4.2 Si l'existence d'un droit juridique formel d'utiliser un emplacement particulier n'est pas indispensable pour que cet emplacement constitue un établissement stable, la simple présence d'une entreprise à un emplacement particulier ne signifie pas nécessairement que cet emplacement soit à la disposition de l'entreprise. Ces principes sont illustrés par les exemples suivants, dans lesquels les représentants d'une entreprise sont présents dans les locaux d'une autre entreprise. Le premier exemple est celui d'un vendeur qui se

rend régulièrement chez un client important pour prendre des commandes et, à cette fin, rencontre le directeur des approvisionnements dans son bureau. Dans ce cas, les locaux du client ne sont pas à la disposition de l'entreprise pour laquelle travaille le vendeur et ne constituent donc pas une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise réalise son activité (toutefois, selon les circonstances, le paragraphe 5 peut s'appliquer pour conclure à l'existence présumée d'un établissement stable).

4.3 Le deuxième exemple est celui d'un employé d'une société qui, durant une longue période, est autorisé à utiliser un bureau au siège d'une autre société (par exemple, une filiale récemment acquise) afin de veiller à ce que la seconde société respecte ses obligations aux termes de contrats conclus avec la première. Dans ce cas, l'employé exerce des activités liées à l'activité de la première société et le bureau mis à sa disposition au siège de la deuxième société constitue un établissement stable de son employeur pour autant que le bureau soit à sa disposition pour une période de temps assez longue pour constituer une « installation fixe d'affaires » (voir les paragraphes 6 à 6.3) et que les activités exercées à cet endroit ne soient pas limitées aux activités décrites au paragraphe 4 de l'article.

4.4 Le troisième exemple est celui d'une entreprise de transports routiers qui, pendant plusieurs années, utilise quotidiennement un dock de livraison à l'entrepôt d'un client afin de livrer des produits achetés par ce client. Dans ce cas, la présence en cet endroit de l'entreprise de transports routiers est si limitée que cet emplacement ne saurait être considéré comme étant à sa disposition de façon à constituer un établissement stable de cette entreprise.

R (19)

4.5 Le quatrième exemple est celui d'un peintre en bâtiment qui, deux ans durant, passe trois jours par semaine dans le grand immeuble de bureaux de son principal client. Dans ce cas, la présence du peintre dans l'immeuble de bureaux d'une autre entreprise où il exerce les fonctions les plus importantes de son activité d'entreprise (à savoir la peinture) doit être assimilée à l'existence d'un établissement stable de ce peintre.

4.6 L'expression « par l'intermédiaire de » doit être interprétée au sens large comme s'appliquant à toute situation dans laquelle des activités d'entreprise sont exercées sur un site particulier qui est à la disposition de l'entreprise à cet effet. Ainsi, par exemple, une entreprise en train de paver une route sera considérée comme exerçant son activité « par l'intermédiaire » du site où cette activité se déroule.

d) Question 2-4 : Siège de direction

Question

33. L'alinéa 2 *a)* de l'article 5 cite en exemple « d'établissement stable » le « siège de direction ». La phrase en question peut poser des problèmes. Dans certains cas, des pays membres ont convenu qu'une entreprise avait un établissement stable dans l'État où elle menait ses activités, parce que c'est l'endroit où le siège de direction de l'entreprise se trouve. Il s'agissait pour l'essentiel de cas où des entreprises résidentes d'un État avaient déplacé leurs activités, mais pas leurs bureaux, dans un autre État et exercé ces activités de façon continue pendant plusieurs années, en ne maintenant dans le premier État qu'une présence limitée. Toutefois, le champ d'application de ce principe a, jusqu'à présent, été extrêmement restreint et n'a pas été élargi aux cas où d'importantes activités sont menées dans l'État de résidence ou un pays tiers, ni à ceux dans lesquels les fonctions effectives de direction relèvent de la partie de l'entreprise qui se trouve dans l'État de résidence.

Discussion

34. Le Comité a examiné la question de savoir si l'on pouvait considérer qu'une entreprise itinérante possède un « siège de direction » dans le pays où elle exerce ses activités, même si elle ne dispose pas d'un bureau, ou d'une autre installation fixe, réservé à l'exercice des activités de direction. Il a conclu que les exemples énumérés au paragraphe 2 ont pour objet d'illustrer le principe énoncé au paragraphe 1 et qu'un « siège de direction » doit répondre aux critères « d'installation fixe d'affaires » pour être considéré comme un établissement stable aux termes de ce paragraphe. Dans les circonstances décrites, l'activité n'a donc en fait pas de « siège de direction » au sens de l'article 5, même si l'ensemble des activités de direction ont lieu dans le pays où l'activité en question est exercée. Certains délégués se sont demandé si un tel résultat était opportun.

R (19)

35. Le Comité a en outre fait observer que la question ne peut se poser que dans un petit nombre de cas. Il y a de bonnes chances pour que les entreprises ne possédant pas de bureau soient de taille modeste et, pour nombre d'entre elles, qu'il s'agisse d'entreprises individuelles. Selon les règles de résidence du pays, beaucoup, sinon la plupart de ces entreprises (ou de leurs employés) auront tendance à être classées dans la catégorie des résidents et, dans la plupart des cas, les règles énoncées à l'article 4 permettront au pays d'activité d'imposer le revenu dégagé par ces entreprises. Les exceptions à cette situation générale seront probablement rares.

36. Le Comité est également tombé d'accord sur le fait que la référence au « siège de direction » faite dans l'article 5 devait être distinguée de la référence au « siège de direction effective » dans la mesure où si une entreprise peut

avoir plusieurs sièges de direction, elle ne peut avoir qu'un seul siège de direction effective.

37. Un autre point a été soulevé concernant l'exemple du « siège de direction ». L'exemple d'une société mère étrangère ayant détaché un de ses employés pendant trois mois auprès de sa filiale en vue d'en assurer la direction a été examiné. Si l'on procède à une lecture littérale du paragraphe 2, on pourrait soutenir que, dans ce cas, la société mère disposait d'un établissement stable, puisqu'elle dirigeait la filiale par l'intermédiaire de son employé. Le Comité a admis que, bien que l'article 5 et les Commentaires ne précisent explicitement nulle part que l'expression « direction » à laquelle il est fait référence correspond à la direction de l'entreprise elle-même, et non à quelque autre entité, cette formule est acceptée si largement qu'aucune précision n'est nécessaire. (Dans le contexte de cet exemple, le Comité n'a pas étudié en profondeur la question de savoir s'il existe une autre base juridique selon laquelle une telle forme de direction pourrait donner naissance à un établissement stable).

38. Le Comité a également examiné le cas d'un artisan qui possède une maison dans un État dont il est résident et qui travaille sur divers chantiers dans un État voisin où il possède également une maison. Le Comité est convenu que, dans ce cas, la maison de l'artisan située dans l'autre État pouvait être considérée comme un siège de direction effective et, par voie de conséquence, comme un établissement stable, pour autant qu'il l'utilise pour gérer ses activités, c'est-à-dire recevoir des appels, ranger ses outils, préparer sa comptabilité, etc.

Conclusions

39. Le Comité conclut qu'aucune modification des Commentaires n'est nécessaire pour résoudre cette question.

R (19)

e) Question 2-5 : Établissement actif/passif

Question

40. Il est extrêmement aisé pour un contribuable de s'assurer, s'il le souhaite, de l'existence d'un établissement stable. Certaines entreprises ont créé de tels établissements dans des pays où les intérêts d'origine étrangère ne sont pas imposés, afin de prêter des capitaux à d'autres sociétés au sein d'un groupe multinational. Le pays où se trouvent les débiteurs impute ces revenus à un établissement stable dans un autre pays et ne prélèvent donc pas d'impôt, mais les intérêts d'origine étrangère perçus passivement par l'établissement stable, ne sont pas non plus imposés par le pays où ce dernier se trouve. La question est de savoir s'il serait possible de préciser que « l'activité » poursuivie par l'entreprise par l'intermédiaire du prétendu

établissement stable doit être réelle et ne pas se limiter à la simple perception passive d'intérêts.

Discussion

41. Le Comité a étudié s'il était possible ou opportun de modifier le Modèle ou les Commentaires de façon à répondre de façon satisfaisante à cette question. La difficulté est ici de déterminer les cas dans lesquels il y a véritablement abus ; une règle qui exigerait de façon générale que les établissements soient actifs serait dommageable aux nombreuses holdings constituées à des fins légitimes autres que fiscales.

42. On a fait remarquer qu'il peut s'agir d'un problème de droit national dans certains pays. Plusieurs délégués ont déclaré que, dans leur pays, pour que l'existence d'un établissement stable puisse être reconnue, il faut tout d'abord qu'il ait une activité réelle et que la simple perception passive de revenus est en l'occurrence insuffisante. Quelques participants ont émis l'avis que le problème ne se pose pas lorsqu'une activité réelle (telle que la gestion de prêts) ne génère que des revenus passifs ; ce problème se pose en fait lorsque l'entreprise ne se livre en réalité à aucune « activité », ce qui laisse penser que l'expression « exerce son activité » employée dans les articles 5 et 7, contient déjà une solution à ce problème.

43. Le Comité est convenu que le simple transfert d'un prêt vers un endroit particulier ne suffit pas à provoquer l'application du paragraphe 4 de l'article 11, parce qu'une activité doit y être effectuée pour qu'un établissement stable existe. Il a conclu que la question devrait être résolue par une clarification du critère de « rattachement effectif » mentionné au paragraphe 4 de l'article 11.

R (19)

44. Le Comité s'est donc mis d'accord sur l'utilité d'une modification des Commentaires sur l'article 11 afin de résoudre cette question. Par ailleurs, même si la question risque davantage de se poser dans le contexte de l'article 11 que dans celui des articles 10 et 12, il convient d'apporter des modifications analogues aux Commentaires sur ces derniers articles à des fins de cohérence.

Conclusions

45. Il a été décidé d'ajouter aux Commentaires les paragraphes suivants :

Commentaires sur l'article 10

> 32.1 On a fait valoir que ce paragraphe pourrait donner lieu à des abus sous la forme du transfert d'actions à des établissements stables constitués uniquement à cette fin dans des pays réservant un traitement préférentiel aux revenus de dividendes. Outre que de telles opérations abusives sont de nature à déclencher l'application des dispositions

nationales anti-abus, il faut tenir compte du fait qu'un emplacement particulier ne peut constituer un établissement stable que si des activités d'entreprise y sont exercées ; de surcroît, l'exigence selon laquelle la participation au capital doit se « rattacher effectivement » à un tel emplacement implique que cette participation doit être réellement rattachée à ces activités.

Commentaires sur l'article 11

25.1 On a fait valoir que ce paragraphe pourrait donner lieu à des abus sous la forme du transfert de prêts à des établissements stables constitués uniquement à cette fin dans des pays réservant un traitement préférentiel aux intérêts perçus. Outre que de telles opérations abusives sont de nature à déclencher l'application des dispositions nationales anti-abus, il faut tenir compte du fait qu'un emplacement particulier ne peut constituer un établissement stable que si des activités d'entreprise y sont exercées ; de surcroît, l'exigence selon laquelle cette créance doit se « rattacher effectivement » à un tel emplacement implique que cette créance doit être réellement rattachée à ces activités.

Commentaires sur l'article 12

21. On a fait valoir que ce paragraphe pourrait donner lieu à des abus sous la forme du transfert d'un droit de propriété à des établissements stables constitués uniquement à cette fin dans des pays réservant un traitement préférentiel aux redevances. Outre que de telles opérations abusives sont de nature à déclencher l'application des dispositions nationales anti-abus, il faut tenir compte du fait qu'un emplacement particulier ne peut constituer un établissement stable que si des activités d'entreprise y sont exercées ; de surcroît, l'exigence selon laquelle le droit ou bien doit se « rattacher effectivement » à un tel emplacement implique que ce droit ou bien doit être réellement rattaché à ces activités.

R (19)

f) Question 2-6 : Câbles et conduites

Question

46. Un câble sous-marin qui traverse les eaux territoriales d'un pays constitue-t-il un établissement stable dans ce pays ? Dans quelles conditions d'autres câbles ou conduites constituent-ils des établissements stables ?

Discussion

47. Le Comité a d'abord fait observer que ce câble ou cette conduite constitue au regard du droit national de certains pays un bien immeuble. Lorsque c'est le cas, les revenus générés par l'utilisation de ce câble ou de cette

conduite seront imposables au titre de l'article 6 et la question de savoir s'il s'agit d'un établissement stable n'aura sans doute que peu d'importance pratique.

48. Le Comité a ensuite examiné si un câble ou une conduite constitue un établissement stable lorsque l'article 6 n'est pas applicable, soit parce que le câble ou la conduite ne constitue pas un bien immeuble dans le pays où il est installé, soit parce qu'aucun revenu entrant dans le champ d'application de l'article 6 n'en provient. Il en a conclu que, même s'il s'apparente à une installation fixe d'affaires, la question réelle consiste à savoir si le paragraphe 4 de l'article 5 s'applique, dans la mesure où on peut prétendre que le câble ou la conduite est utilisé uniquement à des fins de livraison et que l'usage d'installations aux seules fins de livraison n'entraîne pas l'existence d'un établissement stable aux termes de l'alinéa 4 *a)* de l'article 5.

49. Le Comité est convenu que l'application du Modèle à chacun de ces cas doit tenir compte de la distinction entre les entreprises dont l'activité consiste dans le transport de données, d'électricité, de pétrole, de gaz, etc. par des câbles ou des conduites et les entreprises pour lesquelles de telles opérations de transport sont simplement incidentes à leur activité, comme c'est le cas d'une entreprise dont l'activité porte sur le raffinage du pétrole et qui possède et exploite une conduite qui traverse le territoire d'un pays uniquement pour transporter son propre pétrole vers sa raffinerie située dans un autre pays.

50. Dans le premier cas, on ne pourrait appliquer l'alinéa 4 *a*) dans la mesure où l'entreprise transporte, à travers le territoire d'un autre pays, des données, de l'électricité, du pétrole ou du gaz appartenant à d'autres entreprises, puisque l'application de ce paragraphe est limitée à la livraison de biens ou marchandises appartenant à l'entreprise elle-même. En outre, comme une telle entreprise exerce l'activité de transport de biens pour d'autres entreprises par l'intermédiaire de câbles ou de conduites, on ne peut pas raisonnablement affirmer que l'exploitation d'un câble ou d'une conduite qui traverse le territoire d'un pays répond aux critères d'une activité de caractère préparatoire ou auxiliaire exercée pour compte propre et donc susceptible de donner lieu à l'application de l'alinéa 4 *e*).

R (19)

51. Dans le second cas, le Comité est convenu que l'alinéa 4 *a*) s'applique puisque le câble ou la conduite qui traverse le territoire d'un pays est détenu et exploité sur ce territoire aux seules fins de livraison de biens appartenant à l'entreprise.

Conclusions

52. Le Comité a décidé d'ajouter le paragraphe 26.1 suivant après le paragraphe 26 des Commentaires sur l'article 5 :

26.1 Autre exemple, celui d'installations comme des câbles ou des conduites qui traversent le territoire d'un pays. Outre que le revenu perçu par le propriétaire ou l'exploitant de ces installations au titre de leur utilisation par d'autres entreprises est couvert par l'article 6 dès lors que ces installations constituent des biens immeubles aux termes du paragraphe 2 de l'article 6, on peut se demander si le paragraphe 4 leur est applicable. Lorsque ces installations servent au transport de biens appartenant à d'autres entreprises, l'alinéa *a*), qui est limité à la livraison de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise qui utilise l'installation, n'est pas applicable en ce qui concerne le propriétaire ou l'exploitant de ces installations. L'alinéa *e*) n'est pas non plus applicable en ce qui concerne cette entreprise puisque le câble ou la conduite ne sert pas uniquement pour l'entreprise et que son utilisation n'est pas de caractère préparatoire ou auxiliaire compte tenu de la nature de l'activité de cette entreprise. Il n'en va cependant pas de même lorsqu'une entreprise détient et exploite un câble ou une conduite qui traverse le territoire d'un pays uniquement afin de transporter ses propres biens et que ces opérations de transport sont simplement incidentes à l'activité de cette entreprise, comme dans le cas d'une entreprise dont l'activité consiste à raffiner du pétrole et qui possède et exploite une conduite qui traverse le territoire d'un pays uniquement en vue de transporter son propre pétrole jusqu'à sa raffinerie située dans un autre pays. Dans un tel cas, l'alinéa *a*) devient applicable.

g) Question 2-7 : Définition de l'établissement stable en liaison avec une entreprise

R (19)

Question

53. Dans les paragraphes 1 à 4 de l'article 5, l'expression « établissement stable » n'est pas définie en liaison avec une entreprise. Ainsi, on pourrait affirmer que tout projet de construction durant plus de 12 mois représente un établissement stable pour toute entreprise participant à ce projet, de sorte qu'un sous-traitant intervenant dans le projet pendant quelques jours ou semaines serait considéré comme ayant un établissement stable. Dans ce cas, on pourrait en outre affirmer que, techniquement, le pays de la source serait en droit d'imposer le revenu du sous-traitant puisque aucune disposition de l'article 7 ne stipule que l'établissement stable est un établissement de l'entreprise elle-même — ce qui serait contraire à la dernière phrase du paragraphe 19 des Commentaires sur l'article 5 qui indique que les activités du sous-traitant doivent durer plus de 12 mois pour qu'il soit imposé.

54. Il a donc été proposé d'ajouter « d'une entreprise » après l'expression « établissement stable » chaque fois qu'elle apparaît aux paragraphes 1, 2 et 4

et d'amender la formulation du paragraphe 3 dans le sens suivant : « Un chantier de construction ne constitue un établissement stable d'une entreprise que si ses activités sur ce chantier se poursuivent au-delà d'une période de douze mois ».

Discussion

55. Le Comité a examiné ces propositions et conclu qu'une interprétation littérale de l'article pouvait certes aboutir au résultat évoqué précédemment, mais qu'un tel résultat serait à l'évidence absurde et déraisonnable. Le Comité a noté que les dispositions pertinentes du Modèle de Convention fiscale dans lesquelles le terme « établissement stable » est utilisé font toujours référence à un établissement stable en relation avec les activités d'une entreprise, ce qui rend évident le lien entre l'entreprise et l'établissement stable. Étant donné le contexte de la Convention et l'objet de l'article 7, et eu égard à la déclaration figurant déjà au paragraphe 19 des Commentaires sur l'article 5, le Comité a donc conclu qu'une clarification de l'article était sur ce point inutile.

Conclusions

56. Pour ces raisons, le Comité a conclu qu'aucune modification des Commentaires n'est nécessaire pour résoudre cette question.

3. CHANTIERS DE CONSTRUCTION ET PROJETS DE CONSTRUCTION OU DE MONTAGE (PARAGRAPHE 3)

R (19)

a) Question 3-1 : Activités de surveillance et regroupement des contrats de construction

Question

57. Un projet de montage a débuté en janvier 1998 et s'est achevé en avril 1999. L'entreprise C s'est vu confier la réalisation d'une partie du montage aux termes d'un contrat débutant en janvier 1998, mais portant sur une période inférieure à 12 mois. À partir de mars 1998, cette entreprise a affecté du personnel supplémentaire sur le chantier dans le cadre d'un contrat distinct de services de surveillance passé avec le même client pour le même projet, mais n'ayant pas de liens avec les activités de montage de ladite entreprise. En effet, l'entreprise C a assuré la surveillance des travaux des autres entreprises chargées de parties différentes du projet et, à cet effet, est restée sur le chantier jusqu'à la fin dudit projet.

58. L'entreprise C a mis en place sur le chantier une structure organisationnelle unique pour laquelle elle s'est vu affecter des bureaux

entièrement meublés. La présence d'un de ses employés dans ces bureaux a été assurée pendant l'ensemble de la période de la participation de l'entreprise C au projet. La question est de savoir si les deux contrats peuvent être considérés comme un tout et si les bénéfices retirés des activités de surveillance peuvent être attribués à l'établissement stable.

Discussion

59. Cet exemple soulève deux questions distinctes : 1) Les éléments constituent-ils un « tout cohérent sur le plan commercial et géographique », ce qui permettrait le regroupement des contrats pour le calcul de la période de 12 mois ? 2) Quand et dans quelles conditions les activités de surveillance relèvent-elles du paragraphe 3 ?

60. En ce qui concerne la première question, le Comité est convenu que, dans cet exemple, il existait probablement un tout cohérent, encore que la plupart des délégués se soient accordés pour déclarer que, s'il s'agissait d'un cas réel, ils demanderaient des informations plus précises. Partant de ce consensus, le Comité a conclu qu'un amendement aux Commentaires était sur ce point inutile.

61. La seconde question a révélé un éventail de positions plus large.

62. Après examen, le Comité est convenu que, le texte du paragraphe 3 ne faisant pas référence aux activités mais au site de construction lui-même, il est difficile de conclure que les activités comme la supervision, exercées sur le site et liées à celui-ci, n'entrent pas dans le champ d'application de ce paragraphe. Bien que cette position soit contraire à celle qui est exposée au paragraphe 17 des Commentaires, le Comité l'a estimée plus conforme au texte de l'article et a considéré qu'elle minimise les risques de traitement différent d'activités similaires, et par conséquent, qu'elle simplifie l'application. Il a aussi été convenu que les États souhaitant expressément clarifier ce point dans leurs conventions bilatérales sont libres de le faire.

Conclusions

63. En ce qui concerne la première question, le Comité a conclu qu'il n'était pas nécessaire de modifier les Commentaires sur ce point.

64. En ce qui concerne la deuxième question, le Comité a admis que le paragraphe 3 s'applique lorsque des activités de surveillance et d'organisation sont effectuées sur le chantier de construction. Il est par conséquent convenu que les Commentaires soient modifiés en conséquence afin d'autoriser les États souhaitant clarifier ce point dans leurs conventions bilatérales à le faire. Il a donc décidé de remplacer les trois dernières phrases du paragraphe 17 des Commentaires sur l'article 5 par le texte suivant :

… Le paragraphe 3 s'applique à l'organisation et à la supervision sur place du chantier de construction d'un bâtiment. Les États souhaitant modifier le libellé du paragraphe pour s'assurer expressément de ce résultat sont libres de le faire dans le cadre de leurs conventions bilatérales.

b) Question 3-2 : Calcul de la période de construction

Question

65. Une société étrangère a réalisé dans l'État A un projet de construction sur une période s'étendant du début 2000 à la fin 2003. Du 1er janvier 2003 au 1er septembre de la même année, les travaux ont été interrompus totalement en raison de problèmes d'organisation et d'approvisionnement en matières premières.

66. L'existence d'un établissement stable de 2000 à 2002 ne saurait être remise en cause. La question est de savoir si la période d'interruption de 9 mois est trop longue pour être considérée comme « temporaire » aux termes du paragraphe 19 des Commentaires sur l'article 5 (qui stipule que le décompte des 12 mois est opéré indépendamment des interruptions « momentanées »).

Discussion

67. Certains contribuables ont demandé que le traitement des interruptions durant la période de construction offre plus de certitude. Il a été proposé que, plutôt que d'employer la formule imprécise de « provisoire », les Commentaires stipulent qu'en cas d'interruption de six mois, le décompte de la période soit arrêté (ce qui constituerait une présomption discutable si la reprise des travaux est clairement prévue pour une date fixée au-delà des six mois).

R (19)

68. Le Comité est convenu que la méthode empirique qui figure à l'article 19 n'est sans doute pas toujours adaptée aux circonstances, mais qu'elle est claire et aisée à appliquer. Une règle des six mois pourrait nécessiter la détermination du moment où un ralentissement des travaux devient véritablement un arrêt. Tandis que le Comité a examiné l'éventualité d'un ajout au paragraphe 19 des Commentaires pour traiter les cas où, par exemple, une grève pouvait étendre au-delà du seuil des 12 mois un chantier de construction qui aurait normalement duré moins de 12 mois, il a estimé qu'un tel résultat, qui peut apparaître quelque peu arbitraire, valait mieux que d'essayer de créer un régime de tolérance ou d'examiner la nature de chaque interruption.

Conclusions

69. Le Comité, après avoir débattu d'un éventuel amendement comme indiqué ci-dessus, a décidé de ne pas l'adopter parce qu'il risque de donner lieu à des abus et qu'il ne convient pas de déterminer si un nouveau projet de construction a véritablement débuté en se fondant uniquement sur la période écoulée depuis l'interruption des travaux sur un chantier de construction.

c) Question 3-3 : Portée de la référence au « chantier de montage »

Question

70. Il a été quelquefois suggéré que la référence, au paragraphe 3, à un « chantier de montage » renvoyait exclusivement à un projet de montage fixe d'équipements lourds dans le cadre d'un chantier de construction.

Discussion

71. Le Comité a examiné ce point précis et conclu que la référence à un « chantier de montage » au paragraphe 3 de l'article 5 renvoie à tout projet de montage, que le montage ait lieu pendant ou après la construction d'un immeuble ou d'une autre structure. Il a été porté à la connaissance du Comité qu'une interprétation différente a été apparemment adoptée dans certains pays ; pour cette raison, le Comité a décidé qu'il convient de clarifier les Commentaires sur le paragraphe 3 à cet égard.

Conclusions

72. Le Comité a décidé de remplacer les deux premières phrases du paragraphe 17 des Commentaires sur l'article 5 par ce qui suit (les ajouts proposés figurent en caractères ***italiques gras***) :

R (19)

> 17. L'expression « chantier de construction ou projet de montage » ne couvre pas seulement la construction de bâtiments, mais aussi celle de routes, de ponts ou de canaux, la pose de conduites ainsi que le terrassement et le dragage. ***De même, l'expression « projet de montage » ne se limite pas aux installations liées à un chantier de construction ; elle englobe également l'installation de nouveaux équipements, notamment de machines complexes, dans un immeuble existant ou sur un site extérieur…***

d) Question 3-4 : Chantiers de montage multiples

Question

73. Aux fins du calcul de la période évoquée au paragraphe 3 de l'article 5 pour les chantiers de montage, la question s'est posée de savoir si divers contrats portant sur l'acquisition d'équipements similaires nécessitant un montage pouvaient être rassemblés.

Discussion

74. Le Comité est convenu que cette question est déjà traitée au paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 5, qui stipule clairement que le critère des douze mois doit être appliqué à chacun des projets de montage, à moins qu'ils ne constituent un tout cohérent sur le plan commercial et géographique. Ainsi, des chantiers de montage successifs résultant d'achats totalement indépendants d'équipement similaires devront être traités séparément pour le calcul de la période des 12 mois, lorsque ces différents achats résultent de l'extension progressive de la capacité d'une usine. Le résultat serait à l'évidence différent si les ventes étaient diversifiées pour tenter de diviser un seul chantier en plusieurs contrats plus petits.

Conclusions

75. Bien qu'il y ait eu accord unanime sur la conclusion, le Comité a décidé que le paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 5 est suffisamment clair à cet égard si bien qu'aucune clarification n'est nécessaire.

e) Question 3-5 : Rénovation

Question

76. La question a été posée de savoir si l'expression « chantiers de construction ou de montage » dans le paragraphe 3 s'applique aux activités de rénovation.

Discussion

R (19)

77. Les membres du Comité sont convenus que la rénovation d'un immeuble ou d'un autre secteur est visée par l'expression « chantier de construction ou de montage » et que cette interprétation correspond à la pratique suivie jusqu'à présent.

78. Il a été noté que les opérations de rénovation supposent d'importants travaux de structure qui, contrairement à la maintenance et à la décoration, nécessitent des ouvriers du bâtiment, ainsi que l'établissement d'un chantier assimilable à un chantier de construction.

Conclusions

79. Le Comité a décidé de modifier la première phrase du paragraphe 17 des Commentaires comme suit (les additions proposées sont en ***italiques gras***) :

> 17. L'expression « chantier de construction ou projet de montage » ne couvre pas seulement la construction de bâtiments, mais aussi celle de routes, de ponts ou de canaux, ***la rénovation (lorsqu'elle suppose d'importants travaux de structure, mais pas si elle se limite à la seule***

maintenance ou à la décoration) de ces bâtiments, routes, ponts ou canaux, la pose de conduites ainsi que le terrassement et le dragage.

f) Question 3-6 : Tout cohérent sur le plan géographique

Question

80. Une société non résidente construit la moitié d'une plate-forme en haute mer sur un site dans l'État A et l'autre moitié sur un autre site de cet État puis remorque les deux moitiés vers un troisième site du même État pour assemblage final. Ces étapes peuvent-elles être considérées comme faisant partie d'un « tout cohérent sur le plan commercial et géographique » au sens du paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 5 ?

Discussion

81. Cet exemple montre qu'il existe une différence entre un chantier et un projet. Le cas présent doit être considéré comme un projet de construction. Le paragraphe 20 des Commentaires indique déjà qu'un projet de construction ou de montage qui, par sa nature même, est amené à se déplacer peut constituer un établissement stable sans être un tout sur le plan géographique. Certains délégués ont demandé si cette question se limite à l'industrie pétrolière. Il est convenu que ce n'est pas nécessairement le cas.

Conclusions

82. Le Comité a décidé de remplacer le paragraphe 20 des Commentaires sur l'article 5 par le suivant (les additions proposées sont en ***italiques gras***) :

> 20. La nature même d'un projet de construction ou de montage peut obliger l'entrepreneur à déplacer son chantier continuellement, ou du moins, périodiquement, à mesure que les travaux avancent. Ce serait le cas par exemple pour la construction d'une route ou d'un canal, le dragage d'un fleuve ou la pose de conduites. ***De même, lorsque des parties d'une structure importante telle qu'une plate-forme pétrolière sont assemblées en divers endroits d'un pays et transférées-remorquées vers un autre emplacement de ce pays en vue de leur assemblage final, ces opérations s'inscrivent dans un projet unique***. Il importe peu dans ce cas que l'équipe chargée des travaux ne soit pas présente pendant 12 mois sur un emplacement particulier. Les opérations exécutées sur chaque lieu particulier font partie d'un seul projet, et celui-ci doit être considéré comme un établissement stable si, dans son ensemble, il dure plus de 12 mois.

R (19)

g) Question 3-7 : Siège de direction effective de plusieurs sites de construction

Question

83. Des employés d'une société résidente de l'État A viennent dans l'État B et y louent un bureau. L'activité de la société consiste en la rénovation de vieux immeubles et elle utilise le bureau pour y effectuer du stockage, mener des activités publicitaires, répondre à des appels téléphoniques et y tenir sa comptabilité. Le principal siège de direction de la société demeure dans l'État A.

Discussion

84. Le Comité a discuté cet exemple très particulier et a conclu que le bureau doit constituer un établissement stable même si aucun chantier de rénovation ne dure plus de douze mois. Dans ce cas, bien qu'aucun site de construction ne constitue par lui même un établissement stable, le bureau en tant que tel peut en constituer un. Si l'activité de la société avait été la réparation d'appareillages, il paraît clair qu'un établissement stable aurait existé et il n'y a aucune raison d'arriver à une conclusion différente dans le cas d'une activité de gestion de réparation d'immeubles. L'article 5 nécessite que chaque lieu de travail soit examiné séparément, en dépit d'une similitude entre ce lieu et d'autres lieux de travail appartenant au même contribuable et il a été convenu que la partie des Commentaires traitant du paragraphe 3 doit être clarifié à ce sujet.

85. Il a été aussi accepté, néanmoins, que le fait que le bureau constitue un établissement stable ne devrait pas changer la situation au regard des différents chantiers où les activités de rénovation sont menées, lesquels ne devraient constituer un établissement stable que si leur durée est supérieure à 12 mois. Pour cette raison, le seul bénéfice qui peut être correctement attribué à l'établissement stable que constitue le bureau serait celui rattachable aux fonctions accomplies et aux risques assumés par ce bureau. Cela pourrait inclure les bénéfices attribuables aux fonctions accomplies et aux risques assumés en relation avec les différents chantiers de construction mais uniquement dans la mesure où ces fonctions et risques sont attribués à bon escient à ce bureau.

R (19)

Conclusions

86. Le Comité a décidé que le paragraphe 16 des Commentaires sur l'article 5 devrait être remplacé par ce qui suit (les additions proposées sont en caractères ***italiques gras***) :

16. Ce paragraphe stipule expressément qu'un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois. Tout chantier qui ne remplit pas ces conditions ne constitue pas par lui-même un établissement stable, même s'il comprend une installation, par exemple un bureau ou un atelier au sens du paragraphe 2, liée à l'activité de construction. ***Cependant, lorsqu'un bureau ou un atelier est utilisé pour un certain nombre de chantiers de construction, et que les activités qui y sont exercées vont au-delà de celles qui sont mentionnées au paragraphe 4, il sera considéré comme un établissement stable si les conditions prévues dans l'article sont remplies par ailleurs, même si aucun des projets ne comporte un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse douze mois. Dans ce cas, la situation de l'atelier ou du bureau sera donc différente de celle de ces chantiers de construction ou de montage, dont aucun ne constitue un établissement stable, et il importera de veiller à ce que seuls les bénéfices qui peuvent être à juste titre attribués aux fonctions exercées et aux risques assumés par ce bureau ou cet atelier soient imputés à l'établissement stable. On peut y inclure les bénéfices qui peuvent être attribués aux fonctions exercées et aux risques assumés en liaison avec les différents chantiers de construction, mais seulement dans la mesure où ces fonctions et risques peuvent être effectivement attribués à ce bureau.***

4. ACTIVITÉS DE CARACTÈRE PRÉPARATOIRE OU AUXILIAIRE (PARAGRAPHE 4)

a) Question 4-1 : Utilisation de « ou » au paragraphe 25

R (19)

Question

87. La première phrase du paragraphe 25 des Commentaires sur l'article 5 indique :

> 25. Le fait pour une entreprise de disposer d'une installation fixe d'affaires pour fournir à sa clientèle les pièces détachées des machines qu'elle livre, ou d'entretenir ou de réparer ces machines, peut aussi constituer un établissement stable, car ces activités vont nettement au-delà de la simple livraison visée à l'alinéa *a*) du paragraphe 4.

88. Dans la version anglaise, les mots « *or to maintain or repair* » ont été substitués aux mots « *and to maintain and repair* » en 1992 afin que la version anglaise soit conforme à la version française du paragraphe. Il semble cependant que, en ce qui concerne le premier « *and* », la modification aurait dû être faite de façon inverse, en d'autres termes que la version française aurait dû être modifiée pour se conformer à la version anglaise. En effet, il ne semble

pas juste de suggérer qu'une installation utilisée uniquement pour le stockage ou la livraison de pièces détachées constitue un établissement stable.

Discussion

89. Le Comité a estimé de façon unanime que le premier « *or* » de la version anglaise n'aurait pas dû être introduit en 1992. Il a été décidé que le paragraphe 25 soit amendé : (i) afin de préciser qu'il n'y a établissement stable que lorsqu'une activité vient s'ajouter à la simple livraison et (ii) afin de remplacer la référence à « *supply* » (« fournir » ou « fourniture »), qui risque de donner à penser que des pièces sont vendues depuis l'installation fixe d'affaires, par « *delivery* » (« livrer » ou « livraison »), conformément au texte de l'article.

Conclusions

90. Le Comité a décidé de modifier comme suit la première phrase du paragraphe 25 des Commentaires sur l'article 5 :

> 25. Le fait pour une entreprise de disposer d'une installation fixe d'affaires ***pour livrer*** ~~pour fournir~~ à sa clientèle les pièces détachées des machines qu'elle ~~livre~~ leur a fournies, ~~ou d'entretenir ou de réparer~~ ***et où elle entretient ou répare en outre*** ces machines, peut aussi constituer un établissement stable, car ces activités vont nettement au-delà de la simple livraison visée à l'alinéa *a*) du paragraphe 4.

b) Question 4-2 : Clarification de la formulation « on considère qu'il n'y a pas »

R (19)

Question

91. Un producteur de jus d'orange de l'État A fait appel à un certain nombre « d'agents indépendants » dans l'État B. L'un de ces agents reçoit les livraisons et stocke le jus, un autre assure la distribution auprès des points de vente et un troisième la livraison des clients et la prise des commandes de détail. Pris ensemble, ces éléments distincts constituent une présence commerciale importante dans le pays B, mais le contribuable peut soutenir qu'il n'existe pas d'établissement stable, puisque aux termes du paragraphe 4, chacune des installations d'affaires doit être étudiée séparément.

Discussion

92. La majorité des membres du Comité considèrent que les Commentaires sur l'article 5 vont dans le sens de la position des contribuables bien que, d'après les faits indiqués dans l'exemple, il semble qu'il y ait au moins un établissement stable (où l'on prend les commandes des détaillants). L'alinéa *f*) n'est applicable à un ensemble d'activités que si celles-ci sont exercées à

partir d'une installation fixe d'affaires unique. Si les installations d'affaires sont « distinctes les unes des autres du point de vue de leur emplacement et de leur organisation », les activités ne peuvent être regroupées pour déterminer le caractère global des activités du contribuable. Toutefois, une minorité de membres du Comité considèrent que si elles n'ont pas un caractère préparatoire ou auxiliaire, les activités énumérées au paragraphe 4 constituent un établissement stable.

Conclusions

93. Le Comité propose de scinder le paragraphe 27, déjà plutôt long, en deux paragraphes distincts. Le nouveau paragraphe 27 reprendrait les cinq premières phrases, ainsi que la dernière du paragraphe tel qu'il est actuellement rédigé. Le nouveau paragraphe 27.1 se présenterait comme suit :

> 27.1 Lorsqu'une entreprise dispose de plusieurs installations fixes d'affaires au sens des alinéas *a)* à *e)*, il n'y a pas à tenir compte de l'alinéa *f)* à condition que ces installations soient distinctes les unes des autres du point de vue de leur emplacement et de leur organisation, car, dans ce cas, chaque installation d'affaires doit être considérée isolément pour déterminer s'il y a ou non établissement stable. ***Des installations d'affaires ne sont pas « distinctes du point de vue de leur organisation » lorsqu'elles assurent chacune dans un État contractant des fonctions complémentaires comme la réception et le stockage de biens en un lieu, la distribution de ces biens par l'intermédiaire d'un autre lieu, etc. Une entreprise ne saurait fragmenter un ensemble cohérent en plusieurs petites activités dans le but d'arguer du fait que chacune d'elles ne présente qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire.***

R (19)

c) Question 4-3 : Installations de stockage

Question

94. Une société mère non résidente possède une filiale résidente qui, jusqu'à présent, se livrait à la vente d'automobiles et de pièces détachées. Les installations de stockage des pièces détachées sont désormais distinctes et doivent être considérées comme une filiale distincte de la société mère. Les activités concernant ces installations se limiteront au stockage, au redéploiement et à la distribution des pièces détachées qui seront commandées « directement » par les clients auprès de la société mère. Il s'ensuit, en particulier que a) le règlement des transactions, tant du point de vue du contrat que de la comptabilité, relève exclusivement de la société mère agissant en son nom et pour son propre compte ; b) les activités accessoires, telles que l'application de la garantie, l'installation, le service après-vente et la publicité ne sont pas exercées par les installations de stockage ; et c) le

personnel nécessaire est fourni dans le cadre d'un contrat de leasing, le personnel propre à l'installation n'assurant que la formation et la supervision.

Discussion

95. Comme dans l'exemple précédent, les Commentaires viennent à l'appui de l'opinion selon laquelle le pays d'accueil a perdu son droit d'imposer les revenus venant des transactions portant sur les pièces détachées. Les activités de l'installation se limitent à celles énumérées aux alinéas *a)* à *d)* du paragraphe 4. Ces activités, contrairement aux « autres activités » décrites à l'alinéa *e)* sont toujours exonérées et ne sont pas soumises à un examen visant à déterminer si elles ont ou non un caractère véritablement préparatoire ou auxiliaire. Ces conclusions avaient, à l'origine, été adoptées pour fournir la certitude aux contribuables que les revenus qu'ils tireraient de ces activités seraient, le cas échéant, imposables uniquement dans le pays de résidence.

96. L'objection au résultat obtenu par la société dans cet exemple provient du fait que l'opération de planification fiscale a abouti à une réduction de l'assiette d'imposition par le biais de cette réorganisation. Dès lors que cette réorganisation n'est pas exclusivement motivée par des considérations fiscales, elle n'est pas en soi répréhensible puisque la société pourrait fort bien avoir commencé l'exploitation de sa filiale avec la même structure, c'est-à-dire en confiant à cette filiale uniquement les opérations de vente de véhicules et non pas de pièces détachées. Si tel avait été le cas, il est peu probable que cette structure ait été considérée comme répréhensible. Sur le plan pratique, on peut juger assez difficile pour la société de rompre les relations entre les aspects « pièces détachées » et « véhicules » de son activité et l'administration sera sans aucun doute tentée de vérifier si la filiale n'intervient pas en fait comme un établissement stable de la société mère en ce qui concerne les opérations sur pièces détachées et de s'assurer que ces opérations de réorganisation comportent bien des objectifs commerciaux. De nombreuses entreprises auront tendance à vouloir éviter les problèmes pratiques et le risque de retenir l'attention de l'administration fiscale en ce qui concerne cette séparation, de sorte qu'il est peu probable que l'on rencontre souvent de tels cas sur le terrain.

R (19)

Conclusions

97. Le Comité n'a pas adopté de modification du Modèle en ce qui concerne cette question.

5. ÉTABLISSEMENTS STABLES-AGENCES (PARAGRAPHES 5 ET 6)

a) Question 5-1 : Importance de la présence de l'agent dans le pays de la source

Question

98. Aucune prescription explicite ne figure dans le paragraphe 5 imposant à l'agent d'être résident ou d'avoir une installation fixe d'affaires dans l'État contractant. De prime abord, un agent dépendant itinérant, comme un agent commercial ne résidant pas dans l'État contractant, mais s'y déplaçant, peut constituer un établissement stable à condition qu'il conclue de façon habituelle des contrats dans cet État pour le compte de son employeur. Logiquement, cela ouvre la possibilité à l'existence d'un établissement stable dans des cas où le lien avec l'État contractant par l'intermédiaire de la participation de l'entreprise à la vie économique de cet État est plus ténu que ne l'envisageaient les règles des paragraphes 1-4 de l'article.

Discussion

99. Techniquement, le paragraphe 5 semble s'appliquer aux cas où une entreprise étrangère opère dans le pays de la source par l'intermédiaire d'un agent dépendant non résident qui n'a pas d'installation fixe d'affaires dans ce pays.

100. Cette analyse découle de la formulation du paragraphe 5. Le paragraphe 5 constitue une exception aux paragraphes 1 et 2 parce qu'il n'impose pas explicitement que l'agent possède une installation fixe d'affaires dans le pays de la source. On pourrait cependant dire que cette interprétation introduit un paradoxe. Le paragraphe prévoit en effet qu'il n'y a normalement d'établissement stable que lorsque des contrats sont conclus au nom de l'entreprise par un agent et que cette disposition ne s'applique pas lorsque les contrats sont conclus directement par l'entreprise elle-même et non par l'intermédiaire d'un agent (voir plus loin). En conséquence, il y a établissement stable lorsque l'entreprise intervient indirectement dans l'État par le biais d'un agent, mais non lorsqu'elle intervient directement dans cet État.

R (19)

101. Toutefois, les membres du Comité sont dans l'ensemble convenus que le paragraphe 5 est destiné à élargir la portée de l'article 5 de façon à donner au pays de la source le droit d'imposer des entreprises étrangères dès lors qu'elles participent à la vie économique du pays de la source au point d'entrer dans son champ de compétence fiscale (voir le paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 7). Par conséquent, l'entreprise étrangère dispose

d'une présence commerciale dans le pays de la source soit si elle y possède une « installation fixe d'affaires » (paragraphe 1) soit si elle exerce une activité d'entreprise régulière dans le pays de la source (paragraphe 5). En cas d'absence « d'installation fixe d'affaires », les dispositions justifient explicitement le traitement en tant qu'établissement stable d'un agent dépendant habilité à engager l'entreprise, à condition qu'il travaille et conclue des contrats dans un État de façon suffisamment permanente pour satisfaire au critère d'intervention « habituelle » et le paradoxe apparent évoqué précédemment est convenablement résolu en considérant que l'entreprise possède un établissement stable lorsqu'elle contracte directement. Il découle de cette interprétation qu'il suffit qu'un agent non résident — que les activités d'agent soient exercées par un agent étranger dépendant ou par des salariés de l'entreprise — satisfasse aux prescriptions du paragraphe 5 pour constituer un établissement stable de l'entreprise étrangère.

102. Si l'on parvenait à la conclusion inverse, il serait possible pour une entreprise étrangère de se livrer à des activités d'entreprise importantes dans le pays de la source par l'intermédiaire de salariés ou d'agents dépendants non-résidents sans être soumise à l'imposition du pays de la source. Tandis que certains pays ont estimé qu'un salarié de l'entreprise ne pouvait en aucun cas être considéré comme un agent de l'entreprise parce que le salarié devait simplement être considéré comme une émanation de l'entreprise et non pas comme un agent traitant avec l'entreprise, de l'avis général, un salarié devait être considéré comme un agent de l'entreprise et c'était explicitement la position adoptée dans les Commentaires, en l'occurrence au paragraphe 32.

R (19)

103. Le Comité a conclu que la logique présidant aux dispositions relatives aux fonctions d'agent consiste à empêcher les entreprises étrangères d'échapper à l'imposition de l'État de la source en intervenant par l'intermédiaire d'agents au lieu de le faire directement par le biais d'une installation fixe d'affaires. Le paragraphe 5 stipule que l'agent exerce de façon habituelle ses pouvoirs contractuels. Il s'ensuit implicitement que les activités de l'agent doivent être de caractère fréquent et aussi d'une certaine ampleur pour satisfaire à ce critère. Même si, en théorie, il peut y avoir là un paradoxe, pour l'application du paragraphe 5, sur le plan pratique, on peut considérer que ces dispositions permettent assez bien de déterminer les cas dans lesquels des activités d'entreprise substantielles sont exercées et qu'il s'agit là du critère convenable pour attribuer des droits d'imposition à l'État de la source. Le critère de l'exercice habituel peut signifier que, dans la pratique, les liens de l'agent avec l'État contractant vont être normalement suffisants pour qu'il soit considéré en tant que tel comme redevable de l'impôt dans cet État, même s'il ne s'agit pas d'une prescription effective du paragraphe 5.

104. Le Comité admet que dans la pratique, les agents qui se rendent régulièrement dans un pays sans y résider, ni y posséder une installation fixe

d'affaires, ne sont pratiquement jamais imposés en tant qu'établissements stables des entreprises qu'ils représentent. Par exemple, il est peu probable qu'une personne qui se rend dans un pays une journée par mois pour y conclure des contrats de vente pour le compte d'une entreprise étrangère soit jugée imposable et soit imposée à ce titre par les autorités fiscales de ce pays. De plus, de telles situations sont sans doute rares dans la pratique commerciale moderne, même si elles ont pu être plus courantes par le passé, et elles sont de nature à faire l'objet de procédure de double non-imposition si l'agent sollicite une exemption dans son propre pays parce qu'il répond à la lettre aux prescriptions du paragraphe 5.

105. La conclusion selon laquelle il n'est pas obligatoire que l'agent lui-même possède une installation fixe d'affaires ou soit résident d'un État contractant fait peser un poids considérable sur l'obligation que les pouvoirs de l'agent soient exercés « de façon habituelle » et il importe donc de parvenir à une interprétation commune de cette disposition. Ce point est traité ci-après.

Conclusions

106. Sur la base des conclusions précédentes, le Comité a décidé d'amender comme suit le paragraphe 32 des Commentaires sur l'article 5 (les ajouts proposés figurent en caractères ***italiques gras***) :

> 32. Les personnes dont les activités peuvent constituer pour l'entreprise un établissement stable sont les « agents dépendants », c'est-à-dire les personnes, employées ou non, qui ne sont pas des agents indépendants tombant sous le coup du paragraphe 6. Les personnes visées peuvent être des personnes physiques ou des sociétés ***et ne sont pas tenues d'être résidentes, ni de posséder une installation d'affaires dans l'État dans lequel elles agissent pour le compte de l'entreprise.*** Il aurait été contraire aux intérêts des relations économiques internationales de stipuler que le fait d'avoir à sa disposition une personne dépendante quelconque constituerait pour l'entreprise l'existence d'un établissement stable. Une telle solution doit être réservée au cas des personnes qui, du fait de l'étendue de leurs pouvoirs ou de la nature de leurs activités, engagent l'entreprise dans des activités d'entreprise d'une certaine étendue dans l'État considéré. Le paragraphe 5 suppose donc que seules les personnes habilitées à conclure des contrats peuvent constituer un établissement stable pour l'entreprise dont elles dépendent. Dans ce cas, la personne dispose de pouvoirs suffisants pour obliger l'entreprise lorsque celle-ci participe à des activités d'entreprise dans l'État considéré. L'emploi du terme « établissement stable » dans ce contexte suppose, naturellement, que cette personne utilise ses pouvoirs de manière répétée et non seulement dans des cas isolés. L'expression « de pouvoirs [...] lui permettant de conclure des contrats au

R (19)

nom de l'entreprise » ne restreint pas l'application du paragraphe à un agent concluant des contrats littéralement au nom de l'entreprise ; le paragraphe s'applique aussi à un agent qui conclut des contrats qui engagent l'entreprise même si ces contrats ne sont pas effectivement conclus au nom de l'entreprise.

b) Question 5-2 : Agent implicitement habilité à conclure des contrats

Question

107. Il a été proposé de remplacer le mot « conclure » par la formule « négocier pour une large part ou conclure » dans le paragraphe 5 de l'article 5. Cette solution permettrait de lever un doute éventuel quant à l'existence d'un établissement stable lorsque les contrats ont été négociés par un agent dans un État et formellement signés dans un autre État.

Discussion

108. Le paragraphe 33 des Commentaires sur l'article 5 stipule déjà qu'une « personne autorisée à négocier tous les éléments et détails d'un contrat de manière à obliger l'entreprise peut être considérée comme exerçant ses pouvoirs « dans cet État », même si le contrat est signé par une autre personne dans l'État où est située l'entreprise ». La préoccupation exprimée par les défenseurs de la modification décrite ci-dessus est que certains pourraient interpréter le paragraphe 5 de l'article 5 comme exigeant une approche formaliste de la question de l'habilitation à conclure des contrats. Certains délégués ont même exprimé des inquiétudes plus graves, à savoir que les règles pourraient être contournées en autorisant l'agent à négocier tous les éléments du contrat, sauf un. On pourrait prétendre que le paragraphe 33 des Commentaires ne répond qu'en partie à ces préoccupations.

R (19)

109. Un accord général s'est dégagé sur l'idée qu'il faut s'opposer à des dispositifs abusifs de ce paragraphe, mais aussi qu'il est difficile de formuler des règles spécifiques à cet effet ; il est facile d'administrer des normes claires, mais ces normes se prêtent elles-mêmes à la planification fiscale. Le Comité a aussi éprouvé des difficultés pour définir exactement les cas effectivement abusifs. On a par exemple affirmé que si l'agent est rémunéré à une commission au taux du marché pour conclure un contrat de vente, il n'y a plus rien à imposer entre les mains de l'entreprise même si l'on met en évidence l'existence d'un établissement stable. On peut néanmoins dire qu'en ce cas, l'existence d'un établissement stable entraînerait l'imposition d'un bénéfice commercial pouvant fort bien être supérieur à la rémunération de pleine concurrence de l'agent commercial, en particulier si cet agent est un simple salarié de l'entreprise.

110. Il a été suggéré que les Commentaires devaient être plus précis sur des pratiques d'approbation automatique du contrat par l'entreprise que l'agent représente (pratique du « *rubber stamp* » ou « coup de tampon ») et autres pratiques analogues. On a proposé de préciser que l'agent possède le pouvoir de contracter si ses activités engagent dans les faits l'entreprise. Par exemple, en ce qui concerne la pratique du « coup de tampon » (*rubber stamp*), les activités de l'agent engageraient vraisemblablement, dans les faits, l'entreprise qu'il représente par les contrats conclus aux termes du droit commercial de la plupart des pays. De même, l'agent serait considéré comme possédant le pouvoir de conclure des contrats lorsque les transactions se dérouleraient sans intervention directe de l'entreprise étrangère. Un ajout aux Commentaires pourrait être apporté pour préciser ce point.

Conclusions

111. Le Comité a décidé que le paragraphe 32 des Commentaires sur l'article 5 devrait être scindé avec la création d'un nouveau paragraphe 32.1, débutant par la phrase actuelle qui commence ainsi : « L'expression « de pouvoirs [...] lui permettant de conclure des contrats... ». Les phrases suivantes devraient ensuite être ajoutées à cette première phrase du nouveau paragraphe 32.1 :

> Le fait qu'une entreprise ne participe pas activement aux transactions peut signifier qu'elle a délégué cette compétence à l'agent. Par exemple, on peut considérer qu'un agent possède le pouvoir effectif de conclure des contrats lorsqu'il sollicite et reçoit les commandes (sans les finaliser de manière formelle), lesquelles sont envoyées directement à un entrepôt d'où sont livrées les marchandises, et lorsque l'entreprise étrangère ne fait qu'approuver les transactions de façon routinière.

R (19)

c) *Question 5-3 : Pouvoirs exercés habituellement permettant de conclure des contrats*

Question

112. Comme on l'a indiqué précédemment, l'obligation que les pouvoirs de conclure des contrats soient exercés habituellement constitue un élément fondamental du paragraphe 5. Il peut y avoir certains risques d'abus, si une entreprise étrangère cherche à contourner l'obligation qu'un agent « exerce habituellement » des pouvoirs de conclure des contrats en divisant la couverture du marché du pays de la source entre un grand nombre d'agents ou en envoyant systématiquement des personnes différentes dans le pays de la source pour y exercer des activités d'agents. On pourrait alors affirmer que même si chacun de ces agents dispose du pouvoir de conclure des contrats pour l'entreprise, aucun ne peut être considéré comme exerçant ce pouvoir de façon habituelle.

Discussion

113. Le Comité convient que les Commentaires pourraient utilement donner quelques indications sur les types d'activités devant être couvertes par la notion de pouvoirs exercés habituellement de conclure des contrats. Il conclut cependant que le meilleur moyen de traiter le type d'abus décrit précédemment consiste sans doute à appliquer les mécanismes nationaux normaux anti-évasion.

Conclusions

114. Le Comité a décidé que la clarification suivante sur les conditions qui déterminent si un agent conclut des contrats « de façon habituelle », devrait être intégrée dans les Commentaires sur l'article 5 par l'adjonction du nouveau paragraphe 33.1 ci-après :

> 33.1 Le critère selon lequel l'agent doit conclure « habituellement » des contrats reflète le principe sous-jacent de l'article 5 selon lequel la présence d'une entreprise dans un État contractant ne doit pas être simplement transitoire pour que l'on puisse considérer que l'entreprise possède dans cet État un établissement stable, et qu'elle y soit donc redevable de l'impôt. L'ampleur et la fréquence d'une activité permettant de conclure que l'agent « exerce habituellement » des pouvoirs de conclure des contrats vont dépendre de la nature de ces contrats et de l'activité de l'entreprise pour laquelle il agit. Il n'est pas possible de définir un critère précis de fréquence. Néanmoins, on est fondé à recourir aux mêmes genres de facteurs pris en compte au paragraphe 6 pour statuer dans de tels cas.

R (19)

d) Question 5-4 : Représentations commerciales

Question

115. La question des « représentations commerciales » a été soulevée par les autorités fiscales de nombreuses économies en transition, car elle leur pose des difficultés. Le problème classique était celui d'une entreprise étrangère implantant une représentation commerciale dans un pays et affirmant qu'elle ne constituait pas un établissement stable, puisque ses activités relevaient du paragraphe 4 de l'article 5, même si elles pouvaient aboutir à des ventes (officiellement conclues à l'étranger).

Discussion

116. Les discussions ont conduit à la conclusion que la notion de « représentation » n'a pas, en tant que telle, de signification particulière pour ce qui est des conventions et qu'elle risquait simplement de rendre plus

difficile l'étude des véritables problèmes. L'existence d'un établissement stable doit être appréciée en fonction de l'application des règles traditionnelles de l'article 5 aux faits spécifiques en cause.

117. Le Comité a noté que la question avait de fortes chances de se poser dans les cas où un pays accorde une reconnaissance juridique formelle au concept de représentation commerciale ou de bureau de représentation et s'efforce d'empêcher de telles entités de se livrer à des activités d'entreprise substantielles. Cela sera souvent le cas lorsque le pays ne souhaite pas autoriser des entreprises étrangères à effectuer des activités sur son territoire à travers des succursales, mais est disposé à leur permettre d'ouvrir des bureaux pour des activités préparatoires ou auxiliaires. Il est fort possible qu'une telle situation juridique emporte implicitement la présomption que les seules activités exercées par la représentation commerciale ou le bureau de représentation sont celles qui relèvent du paragraphe 4 de l'article 5.

118. Dans une telle situation, qui n'est pas courante dans les pays membres, les autorités fiscales devraient préciser clairement que les restrictions juridiques concernant les activités de la représentation commerciale ou du bureau de représentation ne seront pas prises en compte pour déterminer si, dans les faits, les activités réelles de ces entités vont au-delà de ce qui est prévu au paragraphe 4 de l'article 5.

119. De même, le paragraphe 5 de l'article 5 est de toute évidence pertinent lorsque les contrats sont négociés pour une part substantielle par des salariés travaillant dans des représentations commerciales ou bureaux de représentation, notamment à la lumière de la phrase suivante du paragraphe 33 des Commentaires sur l'article 5 : « Une personne autorisée à négocier tous les éléments et détails d'un contrat de manière à obliger l'entreprise peut être considérée comme exerçant ses pouvoirs « dans cet État », même si le contrat est signé par une autre personne dans l'État où est située l'entreprise ». On a déjà proposé dans cette note de préciser encore les choses dans les Commentaires en ce qui concerne cette question ; cette clarification peut être utile pour traiter du problème des représentations commerciales ou bureaux de représentations.

R (19)

Conclusions

120. Le Comité a conclu que même si la question des représentations commerciales ou des bureaux de représentation constituait principalement une difficulté administrative liée au droit commercial de certains pays, il serait sans doute utile pour les pays ayant à traiter cette question de préciser les conditions dans lesquelles un agent peut être considéré comme ayant le pouvoir de conclure des contrats (voir les conclusions à la section 5-2).

e) Question 5-5 : Signification de la notion d'indépendance

Question

121. Le paragraphe 6 fait référence à « tout autre agent jouissant d'un statut indépendant ». L'application pratique de cette formule a posé des difficultés quant au sens exact de la notion d'« indépendance ».

Discussion

122. Le paragraphe 37 des Commentaires précise que l'agent jouit d'un statut indépendant s'il est juridiquement et économiquement indépendant de l'entreprise étrangère. Le Comité est convenu que cela signifie de façon générale que l'agent doit intervenir vis-à-vis de l'entreprise étrangère en situation de force, de connaissance et de compétence.

123. Le paragraphe 38 explique que les critères d'indépendance juridique et économique sont satisfaits lorsque l'agent exerce un contrôle général sur ses activités et en assume les risques. Ainsi, un agent indépendant est normalement responsable devant l'entreprise qui a recours à ses services pour les résultats de son travail, sans être soumis à un contrôle important en ce qui concerne la façon dont il effectue ce travail. Il n'est pas soumis à des instructions détaillées de l'entreprise pour laquelle il intervient quant à la conduite de son travail. Les restrictions sur l'ampleur des activités que peut exercer l'agent affectent à l'évidence la portée de ses pouvoirs. Toutefois, ces restrictions sont sans rapport avec la notion de dépendance, qui est déterminée par des considérations sur la marge de liberté dont dispose l'agent dans l'exécution d'opérations pour le compte de l'entreprise dans le cadre des pouvoirs conférés par l'accord conclu entre eux. La mise en œuvre d'un accord peut se caractériser par le fait qu'un agent va apporter à l'entreprise qu'il sert des éléments substantiels d'information au sujet de l'activité d'entreprise réalisée aux termes de l'accord. Pour autant, ce n'est pas un critère suffisant pour décider si l'agent est dépendant, sauf si les renseignements sont fournis en vue d'obtenir l'approbation par l'entreprise de la façon dont l'activité est menée. La fourniture d'informations, lorsqu'elle est simplement destinée à assurer le bon fonctionnement de l'accord et le maintien de bonnes relations avec l'entreprise, n'est pas un signe de dépendance. Le fait que l'entreprise pour laquelle il intervient s'en remette aux compétences et connaissances spéciales de l'agent est une indication de l'indépendance de celui-ci. Lorsque l'agent intervient pour le compte d'un certain nombre d'entreprises dans l'exercice normal de ses activités et qu'aucune n'occupe de position prédominante au regard des opérations réalisées par l'agent, il peut y avoir dépendance juridique si les entreprises agissent de concert pour contrôler l'activité de l'agent au cours d'opérations exécutées pour leur compte.

R (19)

124. Le Comité s'est aussi demandé s'il convenait d'étendre les Commentaires existants au paragraphe 38 sur la situation des sociétés mères et des filiales.

Conclusions

125. Le Comité a décidé d'apporter les modifications suivantes au paragraphe 38 des Commentaires sur l'article 5. La phrase « Une filiale ne doit pas être considérée comme dépendante de la société mère pour la seule raison que le capital appartient à cette dernière » serait supprimée et la phrase actuelle commençant par « Un autre critère important… » deviendrait la dernière phrase du paragraphe 38. La partie du paragraphe 38 actuel qui commence par la phrase suivante (« On ne peut dire qu'une personne agit… ») deviendrait un nouveau paragraphe 38.7 et les nouveaux paragraphes suivants (de même que le nouveau paragraphe 38.6 proposé à propos de la Question 5.6 traitée plus loin) seraient insérés avant ce paragraphe.

> 38. L'indépendance d'une personne par rapport à l'entreprise qu'elle représente s'apprécie en fonction de l'étendue des obligations qui lui incombent à l'égard de l'entreprise. Si les activités commerciales qu'elle exerce pour le compte de l'entreprise sont soumises à des instructions détaillées de celle-ci, ou à un contrôle général de cette entreprise, cette personne ne peut être considérée comme indépendante de l'entreprise. Un autre critère important consistera à rechercher si le risque de l'entrepreneur doit être supporté par la personne ou par l'entreprise qu'elle représente.
>
> 38.1 En ce qui concerne le critère de dépendance juridique, il convient de noter que le contrôle qu'une société mère exerce sur sa filiale à titre d'actionnaire n'entre pas en ligne de compte dans l'examen de la dépendance ou d'autres caractéristiques de la filiale dans sa capacité d'agent intervenant pour le compte de la société mère. Cette démarche est conforme à la règle énoncée au paragraphe 7 de l'article 5. Toutefois, comme l'indique le paragraphe 41 des Commentaires, la filiale peut être considérée comme un agent dépendant de sa société mère par application des mêmes critères que ceux applicables à toute autre société n'ayant aucun lien avec la société mère.
>
> 38.2 Les considérations suivantes sont à prendre en compte au moment de déterminer si un agent peut être considéré comme indépendant.
>
> 38.3 Un agent indépendant est normalement responsable devant l'entreprise qu'il représente pour les résultats de son travail, sans être soumis à un contrôle important de la façon dont il effectue ce travail. Il n'est pas soumis à des instructions précises de l'entreprise qu'il

R (19)

représente quant à la conduite du travail. Le fait que l'entreprise utilise les compétences et connaissances spécifiques de l'agent est une indication de son indépendance.

38.4 Les restrictions de l'ampleur des activités que l'agent peut exercer affectent à l'évidence la portée des pouvoirs de l'agent. Toutefois, ces restrictions sont sans rapport avec la dépendance qui est déterminée en fonction de la marge de liberté dont dispose l'agent dans l'exécution d'opérations pour le compte de l'entreprise qu'il représente dans le cadre des pouvoirs conférés par l'accord conclu entre les deux parties.

38.5 La mise en œuvre d'un accord peut se caractériser par le fait qu'un agent va apporter des éléments substantiels d'information à une entreprise qu'il représente en ce qui concerne l'activité d'entreprise réalisée aux termes de l'accord ; pour autant, ce n'est pas un critère permettant seul de déterminer que l'agent est dépendant, sauf si les renseignements sont fournis en vue d'obtenir l'agrément de l'entreprise sur la façon dont l'activité doit être menée. La fourniture d'informations simplement pour assurer le bon fonctionnement de l'accord et le maintien de bonnes relations avec l'entreprise n'est pas indicative d'une relation de dépendance.

38.6 Le nombre d'entreprises que l'agent représente est un autre facteur à prendre en considération pour établir son indépendance. Il est peu probable que l'on puisse établir l'indépendance de l'agent si ses activités s'exercent exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une seule entreprise pendant toute la durée de l'entreprise ou sur une longue période. Toutefois, ce fait n'est pas en soi déterminant. Tous les faits et circonstances doivent être pris en compte pour déterminer si les activités de l'agent constituent une activité d'entreprise autonome qu'il conduit et dans le cadre de laquelle il assume les risques et perçoit une rémunération par l'utilisation de ses compétences et connaissances d'entrepreneur. Lorsque l'agent intervient pour le compte d'un certain nombre d'entreprises dans l'exercice normal de ses activités et qu'aucune n'occupe de position prédominante au regard des opérations réalisées par l'agent, il peut y avoir dépendance juridique si les entreprises agissent de concert pour contrôler les actes de l'agent au cours des opérations qu'il exécute pour leur compte.

R (19)

38.7 [REPRIS DE L'ANCIEN PARAGRAPHE 38] On ne peut dire qu'une personne agit dans l'exercice normal de ses propres activités si, à la place de l'entreprise, elle accomplit des actes qui relèvent économiquement de la sphère de ladite entreprise plutôt que de celle de ses propres opérations commerciales. Si, par exemple, un

commissionnaire ne se contente pas de vendre les biens ou marchandises d'une entreprise en son nom propre, mais agit aussi habituellement à l'égard de cette entreprise comme agent permanent disposant des pouvoirs de conclure des contrats, il sera censé constituer pour cette activité particulière un établissement stable, puisqu'il agit ainsi en dehors de l'exercice habituel de ses propres opérations commerciales (c'est-à-dire celles d'un commissionnaire), à moins que ses activités ne se bornent à celles qui sont énumérées à la fin du paragraphe 5.

f) Question 5-6 : Agent ne représentant qu'une seule entreprise

Question

126. Lorsqu'il s'agit de décider si un agent est dépendant ou indépendant, il importe de tenir compte de divers faits et critères. On a proposé de mentionner explicitement dans les Commentaires qu'une exclusivité d'agence ne constitue pas en soi un facteur déterminant en insérant la phrase suivante après la quatrième phrase du paragraphe 38 des Commentaires sur l'article 5 :

> Un agent qui vend des biens pour le compte de l'entreprise dans le cadre d'un contrat d'agent exclusif ne doit pas être considéré comme dépendant de cette entreprise du seul fait du contrat d'exclusivité.

Discussion

127. Le Comité a noté que certains pays interprètent le paragraphe 6 comme s'il était rédigé comme la disposition équivalente du modèle des Nations Unies, qui stipule que « lorsque les activités d'un tel agent sont exercées exclusivement ou presque exclusivement pour le compte de cette entreprise, il n'est pas considéré comme un agent indépendant au sens du présent paragraphe. »

R (19)

128. L'existence d'une exclusivité (par exemple, dans le cadre de laquelle l'agent est désigné comme le distributeur exclusif d'un produit dans une zone spécifiée) n'entre pas en ligne de compte pour déterminer le caractère dépendant ou indépendant de l'agent. En revanche, le fait qu'un agent intervienne exclusivement pour une seule entreprise est pertinent pour juger de sa dépendance ou de son indépendance. Le Comité est donc convenu de façon générale que ce type d'exclusivité — qu'elle prenne la forme d'un accord d'exclusivité ou que l'analyse des faits révèle que l'agent ne représente qu'une seule entreprise — est un facteur à prendre en compte, sans jamais être pour autant déterminant en soi. On peut établir une distinction entre la position d'un agent auquel l'entreprise a imposé une condition contractuelle d'exclusivité et celle d'un agent ne représentant qu'une seule entreprise

n'ayant imposé aucune condition de ce type. Dans le premier cas, la condition contractuelle introduit un élément de dépendance de l'agent vis-à-vis de l'entreprise puisque l'agent n'a pas la possibilité de diversifier ses activités. Qui plus est, l'imposition de cette limitation considérable de l'activité de l'agent peut constituer simplement l'expression d'une limitation plus générale imposée aux activités de l'agent qui serait incompatible avec son indépendance. On peut dans les faits rencontrer de telles situations dans le cas d'une relation d'agence entre une société mère et une filiale et de telles situations peuvent poser des problèmes particuliers pour l'application du paragraphe 6 lorsque le contrôle effectif exercé par la société mère sur les affaires de la filiale rend inutile de consigner par écrit la réalité de la position de dépendance de la filiale. En revanche, lorsque la seule entreprise représentée par l'agent n'a imposé aucune condition d'exclusivité, aucune restriction correspondante n'est imposée au champ d'activité de l'agent qui conserve la possibilité de contracter avec d'autres entreprises si cela lui semble dans l'intérêt de ses activités d'entreprise.

129. La recherche essentielle qui doit être entreprise pour appliquer la règle énoncée au paragraphe 6 a trait au critère, déjà pris en compte au paragraphe 38 des Commentaires, qui veut que les activités de l'agent constituent une activité d'entreprise autonome conduite par un agent qui en supporte les risques et reçoit en contrepartie une rémunération par l'utilisation de ses compétences et connaissances d'entrepreneur. L'existence d'une telle entreprise autonome n'est pas nécessairement incompatible avec une condition contractuelle imposant l'exclusivité à l'agent. Sur le plan pratique, accorder trop d'importance au facteur de l'exclusivité risque d'aboutir à des résultats illogiques, dans la mesure où une entreprise opérant par l'intermédiaire d'un agent indépendant pourrait finir par avoir un établissement stable sans pouvoir influencer sa position, si l'agent, pour des raisons commerciales valables décidait d'abandonner toutes les autres entreprises qu'il représente.

R (19)

Conclusions

130. Le Comité a décidé d'ajouter le nouveau paragraphe 38.6 aux Commentaires sur l'article 5 afin de traiter cette question :

> 38.6 Le nombre d'entreprises que l'agent représente est un autre facteur à prendre en considération pour établir son indépendance. Il est peu probable que l'on puisse établir l'indépendance de l'agent si ses activités s'exercent exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une seule entreprise pendant toute la durée de l'entreprise ou sur une longue période. Toutefois, ce fait n'est pas en soi déterminant. Tous les faits et circonstances doivent être pris en compte pour déterminer si les activités de l'agent constituent une activité

d'entreprise autonome qu'il conduit et dans le cadre de laquelle il assume les risques et perçoit une rémunération par l'utilisation de ses compétences et connaissances d'entrepreneur. Lorsque l'agent intervient pour le compte d'un certain nombre d'entreprises dans l'exercice normal de ses activités et qu'aucune n'occupe de position prédominante au regard des opérations réalisées par l'agent, il peut y avoir dépendance juridique si les entreprises agissent de concert pour contrôler les actes de l'agent au cours des opérations qu'il exécute pour leur compte.

g) Question 5-7 : Agents agissant dans le cadre ordinaire de leurs activités

Question

131. On a indiqué que l'application pratique du critère des agents indépendants agissant dans le cadre ordinaire de leurs activités était difficile. Un problème important, a-t-on affirmé, tient au fait qu'il est difficile d'envisager une situation dans laquelle une transaction commerciale ordinaire dans laquelle intervient une entité ne serait pas exercée dans le cadre ordinaire de ses activités d'entreprise.

Discussion

132. Certains délégués ont éprouvé des difficultés à justifier pourquoi deux agents, exerçant les mêmes activités pour une entreprise étrangère donnée, devaient être traités différemment, simplement parce que les activités exercées n'entraient pas dans le cadre des activités d'entreprise normales d'un agent, alors qu'elles relevaient des activités d'entreprise normales de l'autre. D'autres délégués ont estimé que cette distinction était justifiée et nécessaire, parce qu'un agent ne pouvait pas être considéré comme opérant en position de force, de connaissance et de compétence vis-à-vis de l'entreprise étrangère lorsqu'il agissait en dehors du cadre de ses activités d'entreprise normales.

133. Le paragraphe 38 des Commentaires comporte la phrase suivante : « On ne peut pas dire qu'une personne agit dans l'exercice normal de ses propres activités si, à la place de l'entreprise, elle accomplit des actes qui relèvent économiquement de la sphère de ladite entreprise plutôt que de celle de ses propres opérations commerciales. » Dans l'hypothèse où le paragraphe 6 s'applique, que l'agent oblige ou non l'entreprise qu'il représente, cette phrase n'apporte guère d'indications.

134. Le Comité est convenu que, pour décider si des activités particulières entrent ou non dans le cadre ordinaire des activités de l'agent, on doit chercher à savoir si on a affaire à des activités d'entreprise exercées dans le

cadre de la profession ou de la spécialité de l'agent plutôt qu'à d'autres activités d'entreprise exercées par cet agent. Certains délégués affirment que cette dernière interprétation aurait pu aboutir à des résultats illogiques. Par exemple, une entreprise se livrant uniquement à la production de marchandises agirait nécessairement en dehors du cadre ordinaire de son activité lorsqu'elle conclurait un accord d'agence pour la première fois, alors que des engagements ultérieurs du même ordre entreraient dans le cadre ordinaire de ses activités. Le Comité est aussi convenu que même si le point de comparaison devait normalement porter sur les activités habituelles à la profession de l'agent, on pourrait dans certains cas faire appel à d'autres critères complémentaires soit concurremment soit à titre de solution de rechange. Par exemple, lorsque l'agent et l'entreprise qu'il représente sont apparentés, le point de comparaison pertinent porte sans doute plutôt sur les activités d'entreprise exercées dans le cadre du groupe. De plus, l'ensemble des activités d'un agent donné est sans doute le point de comparaison le plus convenable lorsque l'ensemble des activités de l'agent s'écarte de celles qui sont habituellement exercées dans sa profession.

Conclusions

135. Le Comité a décidé d'ajouter le nouveau paragraphe 38.8 suivant aux Commentaires sur l'article 5 afin de traiter cette question :

> 38.8 Pour déterminer si des activités particulières entrent ou non dans le cadre ordinaire de l'activité d'un agent, on étudiera les activités commerciales habituellement exercées dans la profession de l'agent — courtier, commissionnaire ou autre agent indépendant — plutôt que les autres activités commerciales exercées par l'agent. Même si le point de comparaison devait normalement porter sur les activités habituelles à la profession de l'agent, on pourrait dans certains cas faire appel à d'autres critères complémentaires soit concurremment soit à titre de solution de rechange, par exemple, lorsque l'ensemble des activités de l'agent s'écarte de celles qui sont habituellement exercées dans sa profession.

R (19)

ANNEXE 1

MODIFICATIONS DES COMMENTAIRES

On trouvera ci-après les modifications devant être apportées aux Commentaires du Modèle de Convention fiscale, qui sont indiquées par des caractères ~~biffés~~ pour les suppressions et des caractères ***italiques gras*** pour les ajouts :

Commentaires sur l'article 5

1. Ajouter les paragraphes 4.1 à 4.6 aux Commentaires sur l'article 5 :

4.1 Comme il a été noté précédemment, le simple fait qu'une entreprise ait à sa disposition un certain emplacement servant à ses activités d'entreprise suffit pour constituer une installation d'affaires, de sorte que l'entreprise n'a pas l'obligation de détenir un droit juridique formel sur cette installation. Ainsi, par exemple, il pourrait y avoir un établissement stable lorsqu'une entreprise occupe illégalement un certain emplacement à partir duquel elle exerce son activité.

4.2 Si l'existence d'un droit juridique formel d'utiliser un emplacement particulier n'est pas indispensable pour que cet emplacement constitue un établissement stable, la simple présence d'une entreprise à un emplacement particulier ne signifie pas nécessairement que cet emplacement soit à la disposition de l'entreprise. Ces principes sont illustrés par les exemples suivants, dans lesquels les représentants d'une entreprise sont présents dans les locaux d'une autre entreprise. Le premier exemple est celui d'un vendeur qui se rend régulièrement chez un client important pour prendre des commandes et, à cette fin, rencontre le directeur des approvisionnements dans son bureau. Dans ce cas, les locaux du client ne sont pas à la disposition de l'entreprise pour laquelle travaille le vendeur et ne constituent donc pas une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise réalise son activité (toutefois, selon les circonstances, le paragraphe 5 peut s'appliquer pour conclure à l'existence présumée d'un établissement stable).

R (19)

4.3 Le deuxième exemple est celui d'un employé d'une société qui, durant une longue période, est autorisé à utiliser un bureau au siège d'une autre société (par exemple, une filiale récemment acquise) afin de veiller à ce que la seconde société respecte ses obligations aux termes de contrats conclus avec la première. Dans ce cas, l'employé exerce des activités liées à l'activité de la première société et le bureau mis à sa disposition au siège de la deuxième société constitue un établissement stable de son employeur en autant que le bureau soit à sa disposition pour une période de temps assez

longue pour constituer une « installation fixe d'affaires » (voir les paragraphes 6 à 6.3) et que les activités exercées à cet endroit ne soient pas limitées aux activités décrites au paragraphe 4 de l'article.

4.4 Le troisième exemple est celui d'une entreprise de transports routiers qui, pendant plusieurs années, utilise quotidiennement un dock de livraison à l'entrepôt d'un client afin de livrer des produits achetés par ce client. Dans ce cas, la présence en cet endroit de l'entreprise de transports routiers est si limitée que cet emplacement ne saurait être considéré comme étant à sa disposition de façon à constituer un établissement stable de cette entreprise.

4.5 Le quatrième exemple est celui d'un peintre en bâtiment qui, deux ans durant, passe trois jours par semaine dans le grand immeuble de bureaux de son principal client. Dans ce cas, la présence du peintre dans l'immeuble de bureaux d'une autre entreprise où il exerce les fonctions les plus importantes de son activité d'entreprise (à savoir la peinture) doit être assimilée à l'existence d'un établissement stable de ce peintre.

4.6 L'expression « par l'intermédiaire de » doit être interprétée au sens large comme s'appliquant à toute situation dans laquelle des activités d'entreprise sont exercées sur un site particulier qui est à la disposition de l'entreprise à cet effet. Ainsi, par exemple, une entreprise en train de paver une route sera considérée comme exerçant son activité « par l'intermédiaire » du site où cette activité se déroule.

2. Ajouter les nouveaux paragraphes 5.1 à 5.4 aux Commentaires sur l'article 5 :

R (19)

5.1 Lorsque la nature des activités d'une entreprise est telle que ces activités se déplacent en différents endroits voisins, il peut être difficile de déterminer s'il existe une seule « installation fixe d'affaires » (si deux installations d'affaires sont occupées et que les autres conditions énoncées à l'article 5 sont remplies, l'entreprise a, naturellement, deux établissements stables). Ainsi qu'il est établi aux paragraphes 18 et 20 ci-dessous, on considère en général qu'il existe une installation d'affaires distincte lorsqu'on peut dire, compte tenu de la nature des activités d'entreprise, qu'un endroit donné à l'intérieur duquel ces activités se déplacent constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique au regard de ces activités.

5.2 On peut illustrer ce principe par des exemples. Une mine constitue à l'évidence une installation d'affaires distincte, même si des activités peuvent se déplacer d'un site à un autre au sein d'une mine qui peut être de très grandes dimensions, dans la mesure où elle constitue une unité géographique et commerciale unique dans le cadre de l'activité minière. De même, un « centre d'hébergement de bureaux » dans lequel une société de conseil loue régulièrement différents bureaux peut être considéré comme

une installation d'affaires distincte de cette société, car dans ce cas l'immeuble constitue géographiquement un tout, et le centre d'hébergement est une installation fixe d'affaires pour la société de conseil. Pour la même raison, une rue piétonne, un marché en plein air ou une foire dans les différentes parties de laquelle ou duquel un commerçant installe régulièrement son éventaire constitue une installation d'affaires distincte pour ce commerçant.

5.3 En revanche, lorsqu'il n'existe pas de cohérence commerciale, le fait que des activités aient lieu dans une zone géographique limitée ne doit pas conduire à considérer cette zone comme une installation fixe d'affaires. Par exemple, lorsqu'un peintre en bâtiment travaille successivement dans le cadre d'une série de contrats indépendants pour un certain nombre de clients distincts dans un grand immeuble de bureaux, on ne peut considérer que les travaux exécutés dans cet immeuble constituent un seul et même projet, et cet immeuble ne saurait être considéré comme une installation d'affaires distincte aux fins de ces travaux. En revanche, dans l'exemple différent d'un peintre qui, aux termes d'un contrat unique, exécute des travaux dans l'ensemble d'un immeuble pour un client unique, on peut considérer que cet immeuble constitue une installation d'affaires unique aux fins de ces travaux car il constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique.

5.4 À l'inverse, il arrive qu'une zone où sont réalisées des activités dans le cadre d'un projet unique, et qui constitue un tout cohérent sur le plan commercial, n'ait pas la cohérence géographique nécessaire pour constituer une installation d'affaires unique. Par exemple, si un consultant officie dans différentes agences implantées à des endroits différents dans le cadre d'un même projet de formation des salariés d'une banque, il convient de traiter chaque agence séparément. En revanche, si le consultant se déplace d'un bureau à un autre au sein d'une même agence, on considère qu'il demeure dans la même installation d'affaires. L'agence unique possède une cohérence géographique, élément qui n'existe pas si le consultant se déplace dans différentes agences géographiquement distinctes.

R (19)

3. Remplacer le paragraphe 6 des Commentaires sur l'article 5 par les paragraphes suivants :

6. Puisque l'installation d'affaires doit être fixe, il s'ensuit aussi qu'un établissement stable n'est censé exister que si l'installation d'affaires a un certain degré de permanence, c'est-à-dire si elle n'a pas un caractère purement temporaire. ***Une installation d'affaires peut constituer un établissement stable, même si elle n'a existé en fait que pendant une très courte période en raison du caractère particulier des activités de l'entreprise qui ne peuvent être exercées que sur une période très***

brève. Il est parfois difficile de déterminer si c'est le cas. Même si les pratiques des pays membres n'ont pas été homogènes en ce qui concerne le critère temporel, l'expérience montre que l'on n'a pas normalement conclu à l'existence d'un établissement stable lorsque l'activité avait été exercée dans un pays par l'intermédiaire d'une installation d'affaires tenue depuis moins de six mois (à l'inverse, la pratique montre que dans beaucoup de cas on a conclu à l'existence d'un établissement stable quand l'installation d'affaires était entretenue durant une période plus longue). L'une des exceptions à cette règle est celle des activités de nature récurrente : en pareil cas, chaque laps de temps pendant lequel l'installation est utilisée doit être considéré en combinaison avec le nombre de fois où elle l'a été (la période considérée pouvant s'étendre sur plusieurs années). Une autre exception est celle d'activités constituant une entreprise qui a été menée exclusivement dans le pays considéré ; dans ce cas, l'entreprise peut être de courte durée de par sa nature, mais comme elle n'a eu d'existence que dans ce pays, sa relation avec lui est plus forte. Pour faciliter l'application pratique des dispositions de l'article, les pays sont invités à tenir compte de ces pratiques lorsqu'ils sont confrontés à des litiges sur la question de savoir si une installation d'affaires donnée qui n'existe que pour une brève période constitue un établissement stable.

6.1 Comme l'indiquent les paragraphes 11 et 19, les interruptions temporaires des activités ne mettent pas fin à l'existence d'un établissement stable. De même, comme on l'a vu au paragraphe 6, lorsqu'une installation d'affaires donnée n'est utilisée que pendant une très courte période mais que cette utilisation intervient régulièrement sur de longues périodes, il n'y a pas lieu de considérer que cette installation d'affaires a un caractère purement temporaire.

R (19)

6.2 Par ailleurs, on peut rencontrer des cas où une installation d'affaires donnée sert durant de très courtes périodes à un certain nombre d'activités analogues exercées par la même personne ou par des personnes liées en vue d'éviter que l'on considère que cette installation n'est pas utilisée à des fins purement temporaires par chacune de ces activités. Les remarques du paragraphe 18 sur l'invocation abusive du seuil des 12 mois prévu au paragraphe 3 doivent s'appliquer de la même façon à de tels cas.

6.3 Si une installation d'affaires ~~créée à des fins purement temporaires pour une courte durée~~ ***qui au départ devait servir pendant une période si courte qu'elle n'aurait pas constitué un établissement stable est en réalité*** utilisée pendant une durée telle qu'elle ne peut plus être considérée comme temporaire, elle devient une installation fixe d'affaires et donc — rétrospectivement — un établissement stable. ~~Si l'installation d'affaires n'avait pas été créée à des fins purement temporaires, elle peut~~ ***Une installation d'affaires peut aussi*** constituer

d'emblée un établissement stable même si elle n'a existé en fait que pendant une très courte période, si par suite de circonstances spéciales, elle est liquidée prématurément (décès du contribuable, échec de l'investissement).

4. Remplacer le paragraphe 16 des Commentaires sur l'article 5 par le suivant :

16. Ce paragraphe stipule expressément qu'un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois. Tout chantier qui ne remplit pas ces conditions ne constitue pas par lui-même un établissement stable, même s'il comprend une installation, par exemple un bureau ou un atelier au sens du paragraphe 2, liée à l'activité de construction. ***Cependant, lorsqu'un bureau ou un atelier est utilisé pour un certain nombre de chantiers de construction, et que les activités qui y sont exercées vont au-delà de celles qui sont mentionnées au paragraphe 4, il sera considéré comme un établissement stable si les conditions prévues dans l'article sont remplies par ailleurs, même si aucun des projets ne comporte un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse douze mois. Dans ce cas, la situation de l'atelier ou du bureau sera donc différente de celle de ces chantiers de construction ou de montage, dont aucun ne constitue un établissement stable, et il importera de veiller à ce que seuls les bénéfices qui peuvent être à juste titre attribués aux fonctions exercées et aux risques assumés par ce bureau ou cet atelier soient imputés à l'établissement stable. On peut y inclure les bénéfices qui peuvent être attribués aux fonctions exercées et aux risques assumés en liaison avec les différents chantiers de construction, mais seulement dans la mesure où ces fonctions et risques peuvent être effectivement attribués à ce bureau.***

R (19)

5. Remplacer le paragraphe 17 des Commentaires sur l'article 5 par le suivant :

17. L'expression « chantier de construction ou projet de montage » ne couvre pas seulement la construction de bâtiments, mais aussi celle de routes, de ponts ou de canaux, ***la rénovation (lorsqu'elle suppose d'importants travaux de structure, mais pas si elle se limite à la seule maintenance ou à la décoration) de ces bâtiments, routes, ponts ou canaux,*** la pose de conduites ainsi que le terrassement et le dragage. ***De même, l'expression « projet de montage » ne se limite pas aux installations liées à un chantier de construction ; elle englobe également l'installation de nouveaux équipements, notamment de machines complexes, dans un immeuble existant ou sur un site extérieur. Le paragraphe 3 s'applique à l'organisation et à la supervision sur place du chantier de construction d'un bâtiment. Les États souhaitant modifier le libellé du paragraphe pour***

s'assurer expressément de ce résultat sont libres de le faire dans le cadre de leurs conventions bilatérales. ~~Si une entreprise (entrepreneur général) qui s'est chargée d'exécuter l'ensemble des travaux d'un chantier sous-traite une partie des travaux à d'autres entreprises (sous-traitants), le temps passé par chaque sous-traitant sur le chantier doit être considéré comme temps consacré par l'entrepreneur général au chantier.~~

6. Remplacer le paragraphe 20 des Commentaires sur l'article 5 par le suivant :

20. La nature même d'un projet de construction ou de montage peut obliger l'entrepreneur à déplacer son chantier continuellement, ou du moins, périodiquement, à mesure que les travaux avancent. Ce serait le cas par exemple pour la construction d'une route ou d'un canal, le dragage d'un fleuve ou la pose de conduites. ***De même, lorsque des parties d'une structure importante telle qu'une plate-forme pétrolière sont assemblées en divers endroits d'un pays et transférées-remorquées vers un autre emplacement de ce pays en vue de leur assemblage final, ces opérations s'inscrivent dans un projet unique***. Il importe peu dans ce cas que l'équipe chargée des travaux ne soit pas présente pendant 12 mois sur un emplacement particulier. Les opérations exécutées sur chaque lieu particulier font partie d'un seul projet, et celui-ci doit être considéré comme un établissement stable si, dans son ensemble, il dure plus de 12 mois.

7. Remplacer le paragraphe 25 des Commentaires sur l'article 5 par le suivant :

R (19)

25. Le fait pour une entreprise de disposer d'une installation fixe d'affaires ***pour livrer*** ~~pour fournir~~ à sa clientèle les pièces détachées des machines qu'elle ~~livre~~ leur a fournies, ~~ou d'entretenir ou de réparer~~ ***et où elle entretient ou répare en outre*** ces machines, peut aussi constituer un établissement stable, car ces activités vont nettement au-delà de la simple livraison visée à l'alinéa *a*) du paragraphe 4. Étant donné que ces organisations de services après-vente exécutent une partie essentielle et notable des services de l'entreprise à l'égard de sa clientèle, leurs activités n'ont pas un simple caractère auxiliaire. L'alinéa *e*) ne s'applique que si les activités de l'installation fixe d'affaires ont un caractère uniquement préparatoire ou auxiliaire. Ce n'est pas le cas si, par exemple, l'installation fixe d'affaires ne fournit pas seulement des renseignements mais aussi des plans, etc., spécialement mis au point pour répondre aux besoins de chaque client. Ce ne serait pas non plus le cas si un établissement de recherche s'occupait de fabrication.

8. Ajouter le paragraphe 26.1 suivant à la suite du paragraphe 26 des Commentaires sur l'article 5 :

26.1 Autre exemple, celui d'installations comme des câbles ou des conduites qui traversent le territoire d'un pays. Outre que le revenu perçu par le propriétaire ou l'exploitant de ces installations au titre de leur utilisation par d'autres entreprises est couvert par l'article 6 dès lors que ces installations constituent des biens immeubles aux termes du paragraphe 2 de l'article 6, on peut se demander si le paragraphe 4 leur est applicable. Lorsque ces installations servent au transport de biens appartenant à d'autres entreprises, l'alinéa a), qui est limité à la livraison de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise qui utilise l'installation, n'est pas applicable en ce qui concerne le propriétaire ou l'exploitant de ces installations. L'alinéa e) n'est pas non plus applicable en ce qui concerne cette entreprise puisque le câble ou la conduite ne sert pas uniquement pour l'entreprise et que son utilisation n'est pas de caractère préparatoire ou auxiliaire compte tenu de la nature de l'activité de cette entreprise. Il n'en va cependant pas de même lorsqu'une entreprise détient et exploite un câble ou une conduite qui traverse le territoire d'un pays uniquement afin de transporter ses propres biens et que ces opérations de transport sont simplement incidentes à l'activité de cette entreprise, comme dans le cas d'une entreprise dont l'activité consiste à raffiner du pétrole et qui possède et exploite une conduite qui traverse le territoire d'un pays uniquement en vue de transporter son propre pétrole jusqu'à sa raffinerie située dans un autre pays. Dans un tel cas, l'alinéa a) devient applicable.

9. Remplacer le paragraphe 27 des Commentaires sur l'article 5 par les paragraphes suivants :

27. Comme on l'a déjà indiqué au paragraphe 21 ci-dessus, le paragraphe 4 a pour objet de prévoir les exceptions à la définition générale du paragraphe 1 lorsqu'il s'agit d'installations fixes d'affaires dont les activités ont en général un caractère préparatoire ou auxiliaire par rapport à l'ensemble des activités de l'entreprise. Par conséquent, suivant l'alinéa *f)* du paragraphe 4, le fait que des activités énumérées aux alinéas *a)* à *e)* du paragraphe 4 sont exercées cumulativement dans une installation fixe d'affaires ne signifie pas qu'on est en présence d'un établissement stable. Tant que les activités exercées cumulativement par cette installation fixe d'affaires n'ont qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire, on ne saurait considérer qu'il y a établissement stable. Les cumuls d'activités ne doivent pas être considérés d'après des règles rigides, mais en fonction des circonstances. Il convient d'interpréter le critère du « caractère préparatoire ou auxiliaire » de la même façon que le critère fixé à l'alinéa *e)* (*cf.* paragraphe 24 et 25 ci-dessus). Les États qui souhaitent autoriser un cumul des activités énumérées aux alinéas *a)* et *e)*, sans rechercher si ce cumul répond ou non au critère du caractère

R (19)

préparatoire ou auxiliaire de cette combinaison, peuvent le faire en supprimant, à l'alinéa *f)*, les mots "à condition" jusqu'à « auxiliaire ».

27.1 Lorsqu'une entreprise dispose de plusieurs installations fixes d'affaires au sens des alinéas *a)* à *e)*, il n'y a pas à tenir compte de l'alinéa *f)* à condition que ces installations soient distinctes les unes des autres du point de vue de leur emplacement et de leur organisation, car, dans ce cas, chaque installation d'affaires doit être considérée isolément pour déterminer s'il y a ou non établissement stable. ***Des installations d'affaires ne sont pas « distinctes du point de vue de leur organisation » lorsqu'elles assurent chacune dans un État contractant des fonctions complémentaires comme la réception et le stockage de biens en un lieu, la distribution de ces biens par l'intermédiaire d'un autre lieu, etc. Une entreprise ne saurait fragmenter un ensemble cohérent en plusieurs petites activités dans le but d'arguer du fait que chacune d'elles ne présente qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire.***

10. Remplacer le paragraphe 32 des Commentaires sur l'article 5 par les paragraphes suivants :

32. Les personnes dont les activités peuvent constituer pour l'entreprise un établissement stable sont les « agents dépendants », c'est-à-dire les personnes, employées ou non, qui ne sont pas des agents indépendants tombant sous le coup du paragraphe 6. Les personnes visées peuvent être des personnes physiques ou des sociétés ***et ne sont pas tenues d'être résidentes, ni de posséder une installation d'affaires dans l'État dans lequel elles agissent pour le compte de l'entreprise.*** Il aurait été contraire aux intérêts des relations économiques internationales de stipuler que le fait d'avoir à sa disposition une personne dépendante quelconque constituerait pour l'entreprise l'existence d'un établissement stable. Une telle solution doit être réservée au cas des personnes qui, du fait de l'étendue de leurs pouvoirs ou de la nature de leurs activités, engagent l'entreprise dans des activités d'entreprise d'une certaine étendue dans l'État considéré. Le paragraphe 5 suppose donc que seules les personnes habilitées à conclure des contrats peuvent constituer un établissement stable pour l'entreprise dont elles dépendent. Dans ce cas, la personne dispose de pouvoirs suffisants pour obliger l'entreprise lorsque celle-ci participe à des activités d'entreprise dans l'État considéré. L'emploi du terme « établissement stable » dans ce contexte suppose, naturellement, que cette personne utilise ses pouvoirs de manière répétée et pas seulement dans des cas isolés.

R (19)

32.1 L'expression « de pouvoirs [...] lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise » ne restreint pas l'application du paragraphe à un agent concluant des contrats littéralement au nom de

l'entreprise ; le paragraphe s'applique aussi à un agent qui conclut des contrats qui engagent l'entreprise même si ces contrats ne sont pas effectivement conclus au nom de l'entreprise. ***Le fait qu'une entreprise ne participe pas activement aux transactions peut signifier qu'elle a délégué cette compétence à l'agent. Par exemple, on peut considérer qu'un agent possède le pouvoir effectif de conclure des contrats lorsqu'il sollicite et reçoit les commandes (sans les finaliser de manière formelle), lesquelles sont envoyées directement à un entrepôt d'où sont livrées les marchandises, et lorsque l'entreprise étrangère ne fait qu'approuver les transactions de façon routinière.***

11. Ajouter un nouveau paragraphe 33.1 aux Commentaires sur l'article 5 :

33.1 Le critère selon lequel l'agent doit conclure « habituellement » des contrats reflète le principe sous-jacent de l'article 5 selon lequel la présence d'une entreprise dans un État contractant ne doit pas être simplement transitoire pour que l'on puisse considérer que l'entreprise possède dans cet État un établissement stable, et qu'elle y soit donc redevable de l'impôt. L'ampleur et la fréquence d'une activité permettant de conclure que l'agent « exerce habituellement » des pouvoirs de conclure des contrats vont dépendre de la nature de ces contrats et de l'activité de l'entreprise pour laquelle il agit. Il n'est pas possible de définir un critère précis de fréquence. Néanmoins, on est fondé à recourir aux mêmes genres de facteurs pris en compte au paragraphe 6 pour statuer dans de tels cas.

12. Remplacer le paragraphe 38 des Commentaires sur l'article 5 par les paragraphes suivants :

38. L'indépendance d'une personne par rapport à l'entreprise qu'elle représente s'apprécie en fonction de l'étendue des obligations qui lui incombent à l'égard de l'entreprise. Si les activités commerciales qu'elle exerce pour le compte de l'entreprise sont soumises à des instructions détaillées de celle-ci, ou à un contrôle général de cette entreprise, cette personne ne peut être considérée comme indépendante de l'entreprise. Un autre critère important consistera à rechercher si le risque de l'entrepreneur doit être supporté par la personne ou par l'entreprise qu'elle représente. ~~Une filiale ne doit pas être considérée comme dépendante de la société mère pour la seule raison que le capital appartient à cette dernière.~~

R (19)

38.1 En ce qui concerne le critère de dépendance juridique, il convient de noter que le contrôle qu'une société mère exerce sur sa filiale à titre d'actionnaire n'entre pas en ligne de compte dans l'examen de la dépendance ou d'autres caractéristiques de la filiale dans sa capacité d'agent intervenant pour le compte de la société mère. Cette démarche est conforme à la règle énoncée au paragraphe 7 de l'article 5. Toutefois, comme

l'indique le paragraphe 41 des Commentaires, la filiale peut être considérée comme un agent dépendant de sa société mère par application des mêmes critères que ceux applicables à toute autre société n'ayant aucun lien avec la société mère.

38.2 Les considérations suivantes sont à prendre en compte au moment de déterminer si un agent peut être considéré comme indépendant.

38.3 Un agent indépendant est normalement responsable devant l'entreprise qu'il représente pour les résultats de son travail, sans être soumis à un contrôle important de la façon dont il effectue ce travail. Il n'est pas soumis à des instructions précises de l'entreprise qu'il représente quant à la conduite du travail. Le fait que l'entreprise utilise les compétences et connaissances spécifiques de l'agent est une indication de son indépendance.

38.4 Les restrictions de l'ampleur des activités que l'agent peut exercer affectent à l'évidence la portée des pouvoirs de l'agent. Toutefois, ces restrictions sont sans rapport avec la dépendance qui est déterminée en fonction de la marge de liberté dont dispose l'agent dans l'exécution d'opérations pour le compte de l'entreprise qu'il représente dans le cadre des pouvoirs conférés par l'accord conclu entre les deux parties.

38.5 La mise en œuvre d'un accord peut se caractériser par le fait qu'un agent va apporter des éléments substantiels d'information à une entreprise qu'il représente en ce qui concerne l'activité d'entreprise réalisée aux termes de l'accord ; pour autant, ce n'est pas un critère permettant seul de déterminer que l'agent est dépendant, sauf si les renseignements sont fournis en vue d'obtenir l'agrément de l'entreprise sur la façon dont l'activité doit être menée. La fourniture d'informations simplement pour assurer le bon fonctionnement de l'accord et le maintien de bonnes relations avec l'entreprise n'est pas indicative d'une relation de dépendance.

R (19)

38.6 Le nombre d'entreprises que l'agent représente est un autre facteur à prendre en considération pour établir son indépendance. Il est peu probable que l'on puisse établir l'indépendance de l'agent si ses activités s'exercent exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une seule entreprise pendant toute la durée de l'entreprise ou sur une longue période. Toutefois, ce fait n'est pas en soi déterminant. Tous les faits et circonstances doivent être pris en compte pour déterminer si les activités de l'agent constituent une activité d'entreprise autonome qu'il conduit, et dans le cadre de laquelle il assume les risques et perçoit une rémunération par l'utilisation de ses compétences et connaissances d'entrepreneur. Lorsque l'agent intervient pour le compte d'un certain nombre d'entreprises dans l'exercice normal de ses activités et qu'aucune n'occupe de position prédominante au regard des opérations réalisées par l'agent, il peut y avoir

dépendance juridique si les entreprises agissent de concert pour contrôler les actes de l'agent au cours des opérations qu'il exécute pour leur compte.

38.7 [REPRIS DE L'ANCIEN PARAGRAPHE 38] On ne peut dire qu'une personne agit dans l'exercice normal de ses propres activités si, à la place de l'entreprise, elle accomplit des actes qui relèvent économiquement de la sphère de ladite entreprise plutôt que de celle de ses propres opérations commerciales. Si, par exemple, un commissionnaire ne se contente pas de vendre les biens ou marchandises d'une entreprise en son nom propre, mais agit aussi habituellement à l'égard de cette entreprise comme agent permanent disposant des pouvoirs de conclure des contrats, il sera censé constituer pour cette activité particulière un établissement stable, puisqu'il agit ainsi en dehors de l'exercice habituel de ses propres opérations commerciales (c'est-à-dire celles d'un commissionnaire), à moins que ses activités ne se bornent à celles qui sont énumérées à la fin du paragraphe 5.

38.8 Pour déterminer si des activités particulières entrent ou non dans le cadre ordinaire de l'activité d'un agent, on étudiera les activités commerciales habituellement exercées dans la profession de l'agent — courtier, commissionnaire ou autre agent indépendant — plutôt que les autres activités commerciales exercées par l'agent. Même si le point de comparaison devait normalement porter sur les activités habituelles à la profession de l'agent, on pourrait dans certains cas faire appel à d'autres critères complémentaires soit concurremment soit à titre de solution de rechange, par exemple, lorsque l'ensemble des activités de l'agent s'écarte de celles qui sont habituellement exercées dans sa profession.

R (19)

Commentaires sur l'article 10

13. Ajouter le paragraphe 32.1 suivant aux Commentaires sur l'article 10 :

32.1 On a fait valoir que ce paragraphe pourrait donner lieu à des abus sous la forme du transfert d'actions à des établissements stables constitués uniquement à cette fin dans des pays réservant un traitement préférentiel aux revenus de dividendes. Outre que de telles opérations abusives sont de nature à déclencher l'application des dispositions nationales anti-abus, il faut tenir compte du fait qu'un emplacement particulier ne peut constituer un établissement stable que si des activités d'entreprise y sont exercées ; de surcroît, l'exigence selon laquelle la participation au capital doit se « rattacher effectivement » à un tel emplacement implique que cette participation doit être réellement rattachée à ces activités.

Commentaires sur l'article 11

14. Ajouter le paragraphe 25.1 suivant aux Commentaires sur l'article 11 :

25.1 On a fait valoir que ce paragraphe pourrait donner lieu à des abus sous la forme du transfert de prêts à des établissements stables constitués uniquement à cette fin dans des pays réservant un traitement préférentiel aux intérêts perçus. Outre que de telles opérations abusives sont de nature à déclencher l'application des dispositions nationales anti-abus, il faut tenir compte du fait qu'un emplacement particulier ne peut constituer un établissement stable que si des activités d'entreprise y sont exercées ; de surcroît, l'exigence selon laquelle cette créance doit se « rattacher effectivement » à un tel emplacement implique que cette créance doit être réellement rattachée à ces activités.

Commentaires sur l'article 12

15. Ajouter le nouveau paragraphe 21 suivant aux Commentaires sur l'article 12 :

21. On a fait valoir que ce paragraphe pourrait donner lieu à des abus sous la forme du transfert d'un droit de propriété à des établissements stables constitués uniquement à cette fin dans des pays réservant un traitement préférentiel aux redevances.. Outre que de telles opérations abusives sont de nature à déclencher l'application des dispositions nationales anti-abus, il faut tenir compte du fait qu'un emplacement particulier ne peut constituer un établissement stable que si des activités d'entreprise y sont exercées ; de surcroît, l'exigence selon laquelle le droit ou bien doit se « rattacher effectivement » à un tel emplacement implique que ce droit ou bien doit être réellement rattaché à ces activités.

R (19)

ANNEXE 2

OBSERVATIONS DE LA REPUBLIQUE TCHÈQUE

1. La République tchèque est d'accord sur le fait que le concept d' « installation fixe » doit être appliqué en fonction de la nature de l'activité concernée.

2. Conformément à cette position, la République tchèque estime que dans le cas d'activités particulières comme la fourniture de différents services ne nécessitant pas un équipement important ou la disponibilité d'un emplacement, il est nécessaire de prendre en compte leur durée à l'intérieur du territoire de l'État concerné. Une durée de six mois paraît être une durée appropriée.

3. L'opinion de la République tchèque est que, dans le cas de services et d'activités réalisés sur le territoire de la République tchèque sur la base de contrats individuels (même de façon répétée) avec un client (par exemple un contrôle extraordinaire des résultats économiques d'une affaire, la révision ou la maintenance d'un équipement, l'introduction d'un nouveau logiciel système), c'est-à-dire dans les cas où l'existence d'un établissement stable mis en place à la propre initiative d'un résident d'un autre État dans le but d'offrir et de fournir des services (activités) à un nombre illimité et non spécifié de clients n'est pas établi (par exemple un bureau d'audit ou fiscal), la comptabilisation de la période de six mois susmentionnée n'est pas affectée par le fait que ces services ou activités sont réalisés en relation avec les contrats indépendants sur le territoire de la République tchèque.

4. De ce fait la République tchèque n'est pas d'accord avec l'interprétation proposée aux paragraphes 5.3 (première partie du paragraphe) et 5.4 (première partie du paragraphe) des Commentaires sur l'article 5. R (19)

5. La République tchèque n'est pas d'accord avec l'interprétation selon laquelle un grand immeuble de bureaux ne constitue pas un établissement stable dans le cas où un peintre y travaille successivement dans le cadre d'une série de contrats indépendants pour un nombre de clients indépendants. Cela paraît absurde et sans fondement économique. Cela ouvre la porte aux abus et la République tchèque ressent une certaine ambiguïté et une contradiction puisque, par exemple, une rue déterminée peut, suivant le rapport, constituer un établissement stable pour quelqu'un qui y installe régulièrement (ou successivement) un éventaire et ceci même lorsque cet éventaire n'est pas fixé à perpétuelle demeure et que sa localisation peut varier. Il est pourtant clair que les contrats, les clients, etc. sont aussi, dans ce cas, jour après jour, pour chaque durée, indépendants.

6. En même temps la République tchèque n'est pas d'accord avec l'affirmation selon laquelle chaque succursale doit être considérée séparément pour la détermination de l'existence d'un établissement stable dans le cas où un consultant travaille dans différentes agences implantées à des endroits différents dans le cadre d'un même projet de formation des salariés d'une banque. La République tchèque pense que dans ces cas, le fait que le travail ne soit pas effectué dans un lieu déterminé n'est pas pertinent. Les activités menées à bien dans chacune des agences forment part d'un unique projet et ce projet doit être considéré comme un établissement stable si sa durée est importante.

7. La République tchèque pense que l'exemple mentionné aux paragraphes 17 et 18 (celui d'un stand dans une foire occupé quelques semaines par an pendant plusieurs années qui peut donner naissance à un établissement stable lorsque la foire est organisée de manière récurrente) est difficile à accepter pour diverses raisons. Le but d'une foire est principalement d'attirer et de contacter des clients. Le fait d'y effectuer des ventes ne peut être que secondaire et accessoire.

8. Si ce n'est pas le cas (ni secondaire, ni accessoire), alors il serait possible d'adhérer à la philosophie selon laquelle chaque participation, chaque année, crée un établissement stable de façon séparée puisque le but de l'activité est, dans un tel cas, atteint.

9. La solution la plus inappropriée est selon la République tchèque de n'avoir un établissement stable qu'après plusieurs années.

10. En ce qui concerne les propositions de changements au paragraphe 17 des Commentaires sur l'article 5, la République tchèque adopte une interprétation plus stricte des mots « chantier de montage » et de ce fait, elle la restreint aux travaux d'installation et de montage liés à un chantier de construction.

R (19)

11. Qui plus est, la République tchèque adhère à l'interprétation selon laquelle les activités de surveillance ne sont couvertes automatiquement par le paragraphe 3 de l'article 5 que lorsqu'elles sont réalisées par l'entrepreneur en charge du chantier de construction. Autrement, elles seront couvertes par cette disposition, mais uniquement lorsque cela est expressément mentionné dans une clause particulière.

12. Dans le cas d'un chantier de montage indépendant d'un chantier de construction et dans le cas où les activités de surveillance sont menées par une entreprise autre que l'entrepreneur en charge du chantier de construction et qu'elles ne sont pas expressément mentionnées au paragraphe 3 de l'article 5, alors ces activités sont automatiquement soumises aux règles afférentes à l'imposition des revenus provenant de la fourniture d'autres services.

Plans d'options d'achat d'actions pour les salariés : problèmes transfrontaliers concernant l'impôt sur le revenu

(adopté par le Comité des affaires fiscales le 16 juin 2004)

Table des matières

Introduction . . . . . R(20)-3

Description générale des plans d'option d'achat d'actions . . . . . R(20)-3

- Option d'achat d'actions . . . . . R(20)-3
- Plan d'options d'achat d'actions . . . . . R(20)-4
- Avantages pour le salarié . . . . . R(20)-4
- Valeur d'une option d'achat d'actions . . . . . R(20)-4
- Acquisition [*vesting*] d'une option . . . . . R(20)-5

Problèmes concernant le salarié . . . . . R(20)-6

- Décalage quant au moment où l'avantage dont bénéficie le salarié est imposé . . . . . R(20)-6
- Distinction entre le revenu d'emploi et les gains en capital . . . . . R(20)-10
- Difficulté de détermination des services auxquels l'option d'achat d'actions se rattache . . . . . R(20)-14
- Services d'emploi fournis dans plus d'un État . . . . . R(20)-19
- Imposition dans plusieurs États de résidence . . . . . R(20)-22
- Problèmes de mise en application . . . . . R(20)-26
- Aliénation d'options d'achat d'actions du fait d'une fusion ou d'une acquisition et du remplacement des options . . . . . R(20)-28
- Questions de valorisation . . . . . R(20)-29
- Attribution d'options d'achat d'actions aux membres d'un conseil d'administration ou de surveillance . . . . . R(20)-29

Problèmes concernant l'employeur . . . . . R(20)-31

- Déductibilité des coûts des plans d'options d'achat d'actions . . . R(20)-32
- Rémunération « supportée par » un établissement stable . . . . . R(20)-32

Notes . . . . . R(20)-33

ANNEXE 1. Illustration graphique . . . . . R(20)-35

ANNEXE 2. Modifications au Modèle de Convention fiscale de l'OCDE . . . . . R(20)-36

AVANT-PROPOS

En mars 2002, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a rendu public un premier projet de rapport sur les problèmes d'impôt sur le revenu transfrontaliers relatifs aux plans d'options d'achat d'actions pour les salariés. Un certain nombre de problèmes conventionnels pouvant être causés par les options d'achat d'actions pour les salariés étaient identifiés dans ce rapport.

Suite à l'examen des commentaires reçus sur ce premier projet, le Comité a produit un second projet de rapport qui incluait des propositions de modifications aux Commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Ce nouveau projet a été rendu public le 23 juillet 2003.

Le Comité remercie les individus et organisations qui ont formulé des commentaires sur ce deuxième projet. Compte tenu de ces commentaires, le Comité a maintenant complété son rapport sur la question. Le rapport final (ci-joint) a été approuvé par le Comité le 16 juin 2004.

INTRODUCTION

1. Cette note examine les problèmes transfrontaliers que peut poser, dans le contexte des conventions fiscales, l'utilisation de plans d'options d'achat d'actions comme élément de rémunération des salariés et présente un certain de nombre de modifications aux Commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE qui visent à régler ces problèmes. Cette note vise principalement les problèmes concernant l'imposition des salariés ; les problèmes de prix de transfert posés par les plans d'options d'achat d'actions pour les salariés[1] n'y sont pas traités.

2. Cette note concerne uniquement les plans d'options d'achat d'actions pour les salariés, à l'exclusion de toute autre forme de rémunération à caractère participatif — plans d'attribution d'actions ou d'achat d'actions[2], plans d'attribution d'actions fictives, droits liés à l'appréciation de la valeur de l'action ou options attribuées aux salariés par des employeurs non constitués en société (fonds communs de placement attribuant des options d'achat de parts du fonds, par exemple). Même si les problèmes et les principes examinés ici peuvent être pertinents en ce qui concerne le traitement fiscal de ces autres formes de rémunération participative, il faudra examiner les caractéristiques de chacune de ces formules avant de décider s'il est opportun de leur appliquer les principes développés dans cette note et, le cas échéant, selon quelles modalités.

3. Pour les besoins de cette note, il n'est fait aucune distinction entre les options « dans l'argent »[3] et les options « en dehors de l'argent », toutes les options étant couvertes ici, que le prix d'exercice soit inférieur, égal ou supérieur à la valeur de l'action sous-jacente au moment où l'action est attribuée.

4. Cette note n'examine pas les problèmes de sécurité sociale qui ont trait aux options d'achat d'actions. De même, les problèmes de valorisation que posent les options d'achat d'actions ne sont traités que sous des aspects limités, en rapport essentiellement avec les problèmes connexes de change.

DESCRIPTION GÉNÉRALE DES PLANS D'OPTION D'ACHAT D'ACTIONS

5. On trouvera ci-après une brève description de certains aspects de ces plans aux fins de cette note :

Option d'achat d'actions

Une option d'achat d'actions est une option d'achat, autrement dit un droit d'acquérir une action auprès d'un vendeur donné à un moment

donné (option dite européenne) ou pendant une période donnée (option dite américaine) pour un prix donné (prix d'exercice).

Plan d'options d'achat d'actions

Dans le cadre d'un tel plan, des options d'achat d'actions sont attribuées aux salariés, généralement sous certaines conditions (période d'acquisition des droits [*vesting*], par exemple). Le « vendeur » des actions est souvent, mais pas nécessairement, l'employeur (par exemple, le « vendeur » peut être une entreprise associée). De même, l'option peut être attribuée par l'employeur, une entreprise associée ou un intermédiaire (notamment une fiducie [*trust*]). Les actions sur lesquelles portent les options dans le cadre d'un plan d'options d'achat d'actions sont généralement émises par la société à cette occasion, mais il n'est pas rare qu'il s'agisse d'actions déjà émises que la société acquiert sur le marché. En règle générale, la date d'attribution est la date à laquelle est accordé aux salariés, généralement sous certaines conditions telles qu'une période d'acquisition du droit, le droit d'acquérir des actions dans un certain délai.

Avantages pour le salarié[4]

Avantage au moment où l'option est attribuée (ou au moment où elle est ultérieurement acquise) : l'option est attribuée au salarié gratuitement ou pour un prix inférieur à la valeur marchande au moment de l'attribution.

Avantage au moment où l'option est exercée : le salarié acquiert une action à un prix inférieur à sa valeur marchande et l'avantage dont il bénéficie correspond à la différence entre le prix payé et la valeur marchande de l'action à ce moment[5].

R (20)

Avantage au moment où les actions sont cédées : si les actions acquises dans le cadre d'un plan d'options d'achat d'actions s'apprécient par la suite, cette plus-value peut être réalisée simplement en vendant les actions à leur valeur marchande.

Valeur d'une option d'achat d'actions

Sur le plan financier, on peut valoriser une option à tout moment, y compris au moment où elle est attribuée (si la période d'exercice de l'option est trop longue ou si les conditions de son exercice sont trop complexes, l'évaluation risque cependant d'être beaucoup moins fiable). Les économistes financiers ont conçu des formules pour déterminer la valeur d'une option. Ces formules peuvent prendre en compte divers paramètres (qui peuvent eux-mêmes devoir être estimés) : prix au

comptant de l'action, prix d'exercice, échéance, volatilité, taux d'intérêt et dividendes. La valeur d'une option dépend également des restrictions qui peuvent y être attachées (un délai d'acquisition des droits pour l'exercice ou la cession, ou un droit d'annulation, par exemple).

Acquisition [vesting] d'une option

La notion d'acquisition [*vesting*] est couramment utilisée dans le cas des options américaines attribuées aux salariés. Une option est généralement considérée comme acquise lorsque toutes les conditions de son exercice sont remplies et l'option peut donc être exercée.

Parmi les conditions qui doivent être généralement remplies pour que le salarié puisse exercer l'option qui lui a été attribuée, on exige souvent du salarié qu'il continue à travailler pour l'employeur durant une certaine période. Dans la mesure où une telle condition doit être remplie pour que l'option puisse être exercée, cette condition a dans de nombreux pays la nature juridique d'une condition préalable (*common law*) ou d'une condition suspensive (droit civil). L'option n'est pas considérée comme acquise tant que cette condition n'est pas remplie. Toutefois, dans de nombreux pays, une condition subséquente (*common law*) ou une condition résolutoire (droit civil) n'empêcherait pas l'acquisition de l'option. Tel serait le cas, par exemple, d'une condition applicable après le moment à partir duquel l'option peut être exercée et en vertu de laquelle l'option devient caduque si la relation d'emploi cesse avant que l'option soit exercée. Lorsque toutes les conditions (notamment celle qui vient d'être indiquée) en vertu desquelles l'option peut devenir caduque ont disparu, on dit que l'option, déjà acquise dans l'exemple précédent, est acquise « irrévocablement ». Il y a donc une différence importante entre « acquisition » et « acquisition irrévocable » ; lorsqu'elle vise le moment où une option devient exerçable ou peut être exercée, la présente note vise le moment de « l'acquisition » et pas le moment de « l'acquisition irrévocable ».

La notion d'acquisition soulève des difficultés pour les options européennes dans la mesure où ces options ne sont pas exerçables avant la date d'expiration de l'option, c'est-à-dire la date à laquelle l'option doit être exercée (et deviendra caduque si elle n'est pas exercée à cette date)[6]. Aux fins de la présente note, il importe de distinguer la durée d'emploi nécessaire pour obtenir le droit d'exercer une option d'achat d'actions et la période qui est simplement le délai à l'issue duquel l'option pourra être exercée (période de blocage). Une option doit être considérée comme acquise dès que toutes les conditions nécessaires à son exercice sont réunies et que le droit d'exercer l'option ne peut plus devenir caduc, même si l'option n'est exerçable qu'à une date ultérieure.

Par conséquent, aux fins de la présente note, une option européenne doit être considérée comme acquise à compter de la date à laquelle l'emploi n'est plus exigé (dès lors que toutes les autres conditions sont remplies), même si l'option ne peut être exercée qu'après cette date. Toutefois, lorsqu'il est prévu que l'option deviendra caduque si la relation d'emploi cesse avant la date à laquelle l'option peut être exercée, l'option ne sera pas considérée aux fins de la présente note comme ayant été acquise avant cette date.

PROBLÈMES CONCERNANT LE SALARIÉ

Décalage quant au moment où l'avantage dont bénéficie le salarié est imposé

6. Le fait que les avantages résultant d'un plan d'options d'achat d'actions pour les salariés soient imposés à des moments différents selon les pays est une source évidente de difficultés.

7. En règle générale, un pays peut imposer les avantages résultant, pour un salarié, d'un plan d'options d'achat d'actions à l'un ou l'autre des moments ci-après[7] :

- lorsque l'option est attribuée ;
- lorsque l'option est acquise ou irrévocablement acquise ;
- lorsque l'option est exercée ou cédée ;
- lorsqu'il n'y a plus de restrictions à la vente des actions acquises au titre de l'option ; ou
- lorsque les actions acquises au titre de l'option sont vendues[8].

R (20)

8. Un pays peut aussi taxer les divers éléments constitutifs de l'avantage lié aux options d'achat d'actions à des moments différents. Par exemple, il peut taxer partiellement l'avantage au moment où l'option est attribuée et, ensuite, au moment où les actions sont cédées ; ou bien encore, il peut taxer, dans un premier temps, l'avantage lié à une option d'achat d'actions pour autant que l'option soit « dans l'argent » et ne taxer qu'ultérieurement l'avantage résiduel (résultant de l'appréciation de la valeur de l'action après que l'option a été attribuée).

9. À l'évidence, lorsque les pays n'appliquent pas l'impôt au même moment aux différents éléments constitutifs de l'avantage lié aux options d'achat d'actions, cette situation peut créer les problèmes habituels d'allégement de la double imposition si l'État de la résidence et l'État de la source n'imposent pas au même moment (problèmes qui sont partiellement résolus par le report des crédits d'impôt étrangers sur les exercices ultérieurs ou antérieurs).

10. Cette situation peut aussi amener à se demander s'il y a lieu d'accorder un allégement et, dans l'affirmative, sur quel revenu. Par exemple, si l'État de la résidence n'impose pas les options d'achat d'actions et considère, en revanche, que le montant total du gain réalisé au titre de la vente des actions est un gain en capital, il peut être réticent à exempter le revenu imposé dans l'État de la source à un stade différent (au moment de l'exercice de l'option, par exemple) ou à accorder un crédit au titre de cet impôt. Même si l'État de la résidence accepte d'accorder un crédit d'impôt, il le limitera généralement au montant de l'impôt national perçu sur le même revenu, ce qui l'oblige à déterminer la quote-part de ce qu'il considère comme un gain en capital correspondant à ce qui a été taxé par l'État de la source.

11. L'exemple suivant illustre les problèmes que soulève l'imposition à différents moments :

> *Exemple* : Le salarié E, résident de l'État A, a travaillé pendant sept mois dans l'État B. Une partie de la rémunération perçue par E au titre de son emploi dans l'État B l'a été sous forme d'options d'achat d'actions de la société Y, résidente de l'État B. En vertu de la législation de l'État B, le revenu d'emploi lié à l'option d'achat d'actions est soumis à l'impôt au moment de la vente des actions et est considéré comme correspondant à la différence entre le prix de vente des actions et le prix d'exercice (le montant payé par le salarié). Dans l'État A, l'avantage lié à l'option d'achat d'actions correspond à la différence entre la valeur des actions lorsque l'option est exercée et le montant payé par le salarié, cet avantage étant taxé lorsque l'option est exercée. E exerce son option au cours de l'année 1 et est alors imposé dans l'État A. Il vend les actions pendant l'année 3, moment où l'État B le taxe sur le gain réalisé.

12. L'article 15 autorise l'État de la source à imposer non seulement le revenu d'emploi qui est versé, crédité ou définitivement acquis alors que le salarié est présent dans cet État, mais encore tout revenu perçu ou réalisé avant ou après cette présence dans l'État de la source au titre des services rendus dans cet État. La condition posée par l'article 15 pour l'imposition par l'État de la source est que le revenu en question soit reçu au titre de l'exercice d'un emploi dans cet État, quel que soit le moment où ce revenu peut être versé, crédité, etc. L'État B peut donc imposer le gain en conformité avec l'article 15. Cependant, l'État B appliquera l'impôt au stade de la vente des actions. Puisque l'État A aura déjà imposé le même avantage deux ans auparavant, comme va-t-on accorder l'allégement de la double imposition ? Par ailleurs, l'État A pourra-t-il faire valoir que le fait générateur de l'impôt dans l'État B n'est pas le même pour refuser l'allégement ? Enfin, l'État A devrait-il essayer de déterminer la fraction de l'impôt perçu dans l'État B correspondant à ce qu'il impose lui-même (soit la différence entre le prix d'exercice et la valeur de l'action au moment où l'option a été exercée) ?

13. Un autre problème peut se poser si la loi nationale de l'État A considère que l'avantage résultant de l'exercice de l'option d'achat a sa source dans l'État A et non dans l'État B. Dans ce cas, toutefois, si l'État A reconnaît le droit de l'État B d'imposer l'avantage en vertu de la convention fiscale entre l'État A et l'État B, l'État A (État de la résidence) doit reconnaître le droit de l'État B (État de la source) de taxer l'avantage en vertu des règles de détermination de la source qui figurent dans la convention conclue par ces deux États. Les règles de la convention qui ont trait à l'élimination de la double imposition (si elles sont fondées sur le Modèle de l'OCDE) exigent effectivement que l'État A exonère cet avantage ou accorde un crédit d'impôt, même si son droit national localise différemment la source du revenu (comme l'explique la partie III du rapport sur l'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes).

14. Ainsi qu'il ressort des paragraphes précédents, les règles différentes des pays en matière d'imposition des options d'achat d'actions créent des risques de double imposition. Même si l'on peut faire valoir que tout élément de la rémunération d'un salarié, y compris son salaire, comporte le même risque, le fait est que les options d'achat d'actions poseront probablement davantage de problèmes, parce qu'elles sont souvent taxées à un moment (par exemple, lorsque l'option est exercée ou lorsque les actions sont vendues) qui est très différent du moment où le salarié exerce ses fonctions.

15. Le problème de l'allégement de la double imposition lorsque l'État de la résidence et l'État de la source ne taxent pas les options d'achat d'actions au même moment est en partie résolu du fait que l'application des dispositions du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE relatives à l'allégement de la double imposition n'est pas limitée dans le temps, en ce sens que l'allégement doit être accordé même si l'État de la résidence applique l'impôt à un autre moment que l'État de la source. Mais ceci ne règlera sans doute pas le problème dans le cas des pays qui ne suivent pas les articles 23 A ou 23 B du Modèle de Convention fiscale, par exemple parce qu'ils subordonnent l'allégement de la double imposition qu'ils accordent en vertu des conventions fiscales à ce qui est accordé en vertu de leur législation nationale. On s'attend toutefois à ce que ces pays recherchent d'autres moyens d'alléger la double imposition qui, sinon, pourrait en résulter.

R (20)

16. L'autre problème évoqué au paragraphe 10 ci-dessus se pose lorsque l'État de la résidence et l'État de la source non seulement appliquent l'impôt à des moments différents, mais, ce faisant, donnent aussi une qualification différente à l'avantage (gain en capital ou revenu d'emploi). Ce problème est traité dans la section suivante.

17. À la lumière de cette analyse, le Comité a décidé de modifier comme suit les Commentaires du Modèle de Convention fiscale :

Ajouter le paragraphe 2.2 suivant aux Commentaires sur l'article 15 :

2.2 La condition prévue par l'article pour l'imposition par l'État de la source est que les salaires, traitements et autres rémunérations similaires proviennent de l'exercice d'un emploi dans cet État. Cette règle s'applique quel que soit le moment où ce revenu peut être versé, crédité ou autrement définitivement acquis par le salarié.

Ajouter le titre et les paragraphes 12 et 12.1 suivants aux Commentaires sur l'article 15 :

Traitement des options d'achat d'actions pour les salariés

12. Les règles différentes d'un pays à l'autre qui s'appliquent à l'imposition des options d'achat d'actions pour les salariés créent des problèmes particuliers qui sont examinés ci-après. S'il est vrai qu'un grand nombre de ces problèmes se posent pour d'autres formes de rémunération des salariés, en particulier celles qui se fondent sur la valeur des actions de la société de l'employeur ou d'une société apparentée, ils sont particulièrement aigus dans le cas des options d'achat d'actions. Cela tient pour une large part à ce que les options d'achat d'actions sont souvent imposées à un moment (par exemple, lorsque l'option est exercée ou lorsque les actions sont vendues) qui est différent du moment où sont fournis les services d'emploi que ces options rémunèrent.

12.1 Comme il est indiqué au paragraphe 2.2, l'article autorise l'État de la source à imposer la fraction de l'avantage lié à l'option d'achat d'actions qui constitue une rémunération provenant de l'emploi exercé dans cet État, même si l'impôt est perçu à un moment ultérieur, lorsque le salarié n'est plus employé dans cet État.

Ajouter le paragraphe 32.8 suivant aux Commentaires sur les articles 23 A et 23 B :

R (20)

F. Décalage quant au moment de l'imposition

32.8 Les dispositions de la Convention qui autorisent l'État de la source à imposer des éléments particuliers de revenu ou de capital ne prévoient aucune restriction quant au moment où l'impôt en question doit être appliqué (voir, par exemple, le paragraphe 2.2 des Commentaires sur l'article 15). Puisque aussi bien l'article 23 A que l'article 23 B exigent que l'allégement soit accordé lorsqu'un élément de revenu ou de capital peut être imposé par l'État de la source conformément aux dispositions de la Convention, il s'ensuit que cet allégement doit être accordé quel que soit le moment où l'impôt est exigé par l'État de la source. L'État de la résidence doit donc accorder l'allégement de la double imposition par la méthode de l'imputation ou de l'exemption pour cet élément de revenu

ou de capital, même si l'État de la source l'impose au cours d'une année antérieure ou postérieure. Toutefois, certains États ne suivent pas le libellé de l'article 23 A ou de l'article 23 B dans leurs conventions bilatérales et subordonnent l'allégement de la double imposition qu'ils accordent en vertu des conventions fiscales à ce qu'ils accordent en vertu de leur législation nationale. On attend néanmoins de ces pays qu'ils recherchent d'autres moyens (par exemple, la procédure amiable) pour alléger la double imposition qui pourrait sinon se produire dans le cas où l'État de la source applique l'impôt au cours d'une année fiscale différente.

Distinction entre le revenu d'emploi et les gains en capital

18. Il ne fait aucun doute qu'une option d'achat d'actions attribuée dans le cadre de la rémunération d'un emploi entre dans la catégorie des « salaires, traitements et autres rémunérations similaires », même si la société qui l'attribue n'est pas l'employeur du bénéficiaire (cas, par exemple, où le plan d'options d'achat d'actions couvre les salariés des filiales)[9]. Même s'il est clair que l'attribution à un salarié d'options d'achat d'actions fait partie de sa rémunération au regard de l'article 15, certains commentateurs considèrent que la détention et l'exercice ultérieur de l'option constituent une décision d'investissement et que la différence entre le gain réalisé au moment de l'exercice de l'option et la valeur de l'option au moment où elle a été attribuée est un gain en capital relevant de l'article 13, qui ne permet pas l'imposition du gain dans l'État de la source, et non de l'article 15, qui la permet. D'autres commentateurs sont d'avis que cette analyse ne doit s'appliquer qu'à la fraction du gain observé après l'acquisition [*vesting*] de l'option, puisque le salarié ne peut pas, avant ce moment, prendre une décision d'investissement, à savoir conserver ou exercer l'option. Toutefois, d'autres commentateurs font valoir que tout avantage découlant de l'option, y compris tout gain réalisé lors de la vente des actions acquises au moyen de cette option, doit être considéré comme un revenu d'emploi, puisque le salarié a exercé l'option et acquis l'action uniquement parce qu'il a été rémunéré grâce à cette option.

19. Si les pays devaient adopter des interprétations différentes sur ce point, les conflits d'interprétation en résultant créeraient des situations de double imposition ou de double exemption. Hormis cet éventuel conflit d'interprétation, il peut y avoir conflit de qualification[10] entre un pays qui impose l'option d'achat d'actions au moment de son attribution et un autre qui l'impose au moment de l'exercice de l'option. Le premier État pourrait conclure qu'au regard de sa loi nationale le gain en capital réalisé au moment de la cession des actions, qui relève de l'article 13 (et n'est donc pas imposable dans l'État de la source), correspond à la différence entre le prix de cession et la somme du prix d'exercice et de la valeur de l'option au moment où elle a été

attribuée. Toutefois, le deuxième État considérerait que le gain en capital ne serait que la fraction du gain qui excède la valeur de l'action au moment de l'exercice de l'option. Si le premier État admet que l'approche du deuxième État ne viole pas la Convention, il y aura conflit de qualification au sens de la section III du rapport sur l'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes, ce conflit devant être traité et résolu selon les principes décrits aux paragraphes 31.1 à 32.7 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B. Par conséquent, le premier État admettant que l'imposition par le deuxième État ne viole pas la Convention, cette imposition doit être considérée comme conforme aux dispositions de la Convention et le premier État doit accorder un allégement (pour autant que l'article de la convention applicable relatif à l'élimination de la double imposition repose sur le libellé du Modèle de Convention fiscale).

20. La question de savoir si un avantage est un gain en capital ou un revenu d'emploi se pose également pour les gains réalisés lors de l'aliénation des options d'achat d'actions par le salarié. Cette aliénation peut se produire si les options sont cédées ou si elles sont annulées ou acquises par l'employeur (par exemple, lorsque l'emploi cesse ou lorsque l'option est remplacée).

21. Les discordances des conventions fiscales qui créent des situations de double imposition ou de double non-imposition seront plus fréquentes lorsqu'un pays traite l'intégralité de l'avantage lié à une option d'achat d'actions comme un gain en capital, la majorité des autres pays considérant que cet avantage est en totalité ou en partie un revenu d'emploi.

22. Le fait qu'un grand nombre de pays imposent comme revenu d'emploi l'intégralité du gain réalisé au moment de l'exercice de l'option (c'est-à-dire la différence entre la valeur marchande des actions à ce moment et le montant acquitté par le salarié pour les acquérir) montre que ces pays considèrent qu'aux fins des articles 13 et 15 la ligne de partage est le moment où l'option est exercée et où le salarié devient donc actionnaire.

23. Le Comité est convenu que cette solution, qui correspond à la pratique suivie par de nombreux pays, était la plus adéquate. Il n'est pas seulement commode de retenir la date d'exercice comme ligne de partage entre le revenu d'emploi et les gains en capital ; il paraît juste également de considérer que le salarié soit traité comme un investisseur uniquement dès le moment où il acquiert la qualité d'actionnaire et investit de l'argent à cet effet. Le Comité est donc convenu que tout avantage découlant de l'option d'achat d'actions jusqu'à ce que l'option soit exercée, vendue ou autrement aliénée doit être traité comme un revenu d'emploi auquel l'article 15 s'applique.

24. Le Comité est également convenu que l'avantage découlant d'une option d'achat d'actions destinée à un salarié ne pouvait pas en règle générale relever de l'article 21 ou de l'article 18, même si l'option était exercée après cessation

de l'emploi ou départ en retraite. L'article 21, qui a un caractère résiduel, n'est pas applicable, puisque ce sont l'article 13 ou l'article 15 qui s'appliquent. L'article 18 ne concerne que les retraites et autres rémunérations similaires, ce qui ne couvre pas les options d'achat d'actions des salariés. Ainsi, par exemple, si une option devenue exerçable avant qu'un salarié prenne sa retraite est exercée après le départ en retraite, l'article 18 ne sera pas applicable à l'avantage découlant de l'option.

25. L'exemple suivant illustre les conclusions auxquelles est parvenu le Comité :

> *Exemple* : Le salarié E est résident de l'État A le 1er janvier 1998 et il travaille dans cet État à cette date. Il se voit attribuer une option d'achat d'actions au prix 1, sous réserve d'occuper cet emploi au moins jusqu'au 1er janvier 2001. Le 31 décembre 1999, il part travailler dans l'État B, dont il devient résident. Il exerce l'option le 1er janvier 2001, la valeur marchande des actions acquises étant alors égale à 7, mais il ne vend les actions que le 31 décembre 2002, la valeur marchande étant alors égale à 9. Les États A et B taxent à l'exercice et l'État B taxe également lorsque les actions acquises sont vendues.
>
> Le gain qui naît entre l'attribution de l'option et la date d'acquisition du droit et d'exercice, en l'occurrence 6, doit être considéré comme un revenu d'emploi visé à l'article 15. L'État A peut taxer la fraction de l'avantage lié à l'option d'achat d'actions qui découle de l'emploi exercé dans cet État. Si l'année comporte 260 jours ouvrables, l'État A peut taxer un montant égal à 520/780 de ce gain, c'est-à-dire 4 (cela résulte des conclusions de la section ci-après qui traite de la détermination des services d'emploi auxquels l'option se rapporte). L'État B doit accorder un allégement pour cet impôt, par la méthode de l'exemption ou par la méthode de l'imputation. Mais une fois que l'option a été exercée, le salarié se trouve dans la même situation que tout actionnaire. Le gain qui se rapporte à la période écoulée entre l'acquisition et la vente des actions acquises en vertu de l'option relève de l'article 13 et l'État B, en tant qu'État de la résidence, a seul le droit d'imposer ce gain.

R (20)

26. Le Comité a donc décidé que ces conclusions devraient être prises en compte dans le Modèle de Convention fiscale sous la forme des modifications suivantes :

Ajouter le paragraphe 32 suivant aux Commentaires sur l'article 13

> 32. Il faut distinguer le gain en capital pouvant résulter de l'aliénation d'actions acquises par l'exercice d'une option d'achat d'actions attribuée à un salarié ou au membre d'un conseil d'administration ou de surveillance de l'avantage résultant de l'option d'achat d'actions qui relève des articles 15 ou 16. Les principes sur lesquels cette distinction se

fonde sont examinés aux paragraphes 12.2 à 12.5 des Commentaires sur l'article 15 et au paragraphe 3.1 des Commentaires sur l'article 16.

Remplacer le paragraphe 2.1 des Commentaires sur l'article 15 par le texte suivant (changement en ***italiques gras****)*

2.1 Les pays membres ont généralement compris l'expression « salaires, traitements et rémunérations similaires » comme incluant les avantages en nature reçus au titre d'un emploi (par exemple ***des options d'achat d'actions,*** l'usage d'une habitation ou d'une automobile, le bénéfice d'une assurance-maladie ou d'une assurance-vie et les adhésions à des clubs).

Ajouter les paragraphes 12.2 à 12.5 suivants aux Commentaires sur l'article 15

12.2 L'article s'applique à l'avantage lié à l'emploi qui résulte d'une option d'achat d'actions attribuée à un salarié quel que soit le moment où cet avantage est imposé, mais il faut distinguer cet avantage lié à l'emploi du gain en capital pouvant provenir de l'aliénation d'actions acquises par exercice de l'option. C'est cet article, et non l'article 13, qui s'applique à tout avantage découlant de l'option jusqu'à ce qu'elle soit exercée, vendue ou autrement aliénée (par exemple en cas d'annulation ou d'acquisition par l'employeur ou l'émetteur). Toutefois, dès lors que l'option a été exercée ou aliénée, l'avantage lié à l'emploi a été réalisé, et tout gain ultérieur sur les actions acquises (c'est-à-dire la valeur des actions telle qu'observée après l'exercice) est obtenu par le salarié en sa qualité d'investisseur-actionnaire et relève de l'article 13. En effet, c'est au moment de l'exercice que l'option — ce que le salarié a obtenu du fait de son emploi — s'éteint et que le bénéficiaire acquiert le statut d'actionnaire (et, généralement, investit de l'argent pour acquérir ce statut). Mais lorsque l'option qui a été exercée donne le droit au salarié d'acquérir des actions qui ne seront irrévocablement acquises qu'à la fin d'une période d'emploi exigée, il convient d'appliquer cet article à l'accroissement de valeur éventuellement observé jusqu'à la fin de la période d'emploi exigée qui est postérieure à l'exercice de l'option.

12.3 Le fait que l'article ne s'applique pas à l'avantage obtenu après l'exercice ou l'aliénation de l'option n'implique en aucune manière que l'imposition du revenu d'emploi en droit interne doive intervenir au moment de cet exercice ou de cette aliénation. Comme on l'a déjà indiqué, l'article n'impose aucune restriction quant au moment où le revenu en question peut être imposé par l'État de la source. Par conséquent, l'État de la source pourrait imposer le revenu en question au moment de l'attribution de l'option, au moment de l'exercice (ou de l'aliénation de l'option), au moment de la vente de l'action ou à tout autre moment. Toutefois, l'État de la source ne peut imposer que

l'avantage lié à l'option même et pas ce qui correspond à la détention ultérieure des actions acquises par exercice de cette option (sauf dans les circonstances visées dans la dernière phrase du paragraphe précédent).

12.4 Puisque le paragraphe 1 doit être interprété en ce sens qu'il s'applique à tout avantage découlant de l'option jusqu'à ce qu'elle soit exercée, vendue ou autrement aliénée, peu importe la qualification de cet avantage ou de tout élément de cet avantage en droit fiscal interne. En conséquence, alors même que l'article doit être interprété en ce sens qu'il permet à l'État de la source d'imposer l'avantage observé jusqu'au moment où l'option a été exercée, vendue ou autrement aliénée, c'est à cet État qu'il appartient de se prononcer sur la façon d'imposer cet avantage, par exemple en tant que revenu d'emploi ou en tant que gain en capital. Si l'État de la source décide, par exemple, d'appliquer à l'option un impôt sur les gains en capital lorsque le salarié cesse d'être résident de ce pays, cet impôt sera autorisé en vertu de l'article. Il en sera de même dans l'État de la résidence. Par exemple, alors même que cet État aura un droit exclusif d'imposer l'accroissement de valeur de l'action observé après l'exercice, puisque cet accroissement de valeur sera considéré comme relevant de l'article 13 de la Convention, il pourra décider de l'imposer en tant que revenu d'emploi ou en tant que gain en capital en vertu de sa législation interne.

12.5 L'avantage découlant d'une option d'achat d'actions attribuée à un salarié ne relèvera pas en général de l'article 21, qui ne s'applique pas aux revenus régis par d'autres articles, ou de l'article 18, qui ne s'applique qu'aux retraites et aux rémunérations similaires, même si l'option est exercée après cessation de l'emploi ou départ en retraite.

R (20)

Difficulté de détermination des services auxquels l'option d'achat d'actions se rattache

27. Sous réserve de l'exception prévue à son paragraphe 2, l'article 15 autorise l'État de la source à imposer les rémunérations correspondant aux services qui sont fournis sur son territoire. Dans bien des cas, il peut être difficile de déterminer à quels services l'attribution d'une option d'achat d'actions se rapporte. Dans certains cas, l'option d'achat d'actions est considérée comme la récompense de performances passées, dans d'autres comme une incitation en vue de performances futures.

28. Il y a certainement lieu de prendre en compte les dispositions contractuelles à cet égard. Par exemple, une condition selon laquelle le salarié ne peut exercer l'option d'achat d'actions que s'il reste salarié de la société pendant un certain temps est un argument suggérant que l'option est destinée à récompenser des services futurs. À l'inverse, si les options sont

attribuées à tous les salariés qui ont été employés pendant une certaine période, si elles sont attribuées en fonction des performances passées, s'il n'est pas possible pour le salarié de perdre le bénéfice des options attribuées ou si le nombre d'options attribuées dépend des résultats financiers d'un exercice comptable précédent, on peut aboutir à la conclusion inverse.

> *Exemple:* Le salarié E, résident de l'État A, est employé par la société Y, résidente de l'État A, qui a un établissement stable dans l'État B. Depuis 1990 et jusqu'au 31 décembre 1997, E a travaillé dans l'État A. En 1998, il a travaillé dans l'État B dans l'établissement stable qui s'y trouve, sans devenir résident de l'État B aux termes de la convention fiscale entre l'État A et l'État B. Le 1er janvier 1999, il revient dans l'État A. Le 31 mars 1999, E reçoit une option d'achat d'actions dans le cadre du plan d'options d'achat d'actions de la société Y. Dans le cadre de ce plan, les options sont attribuées le 31 mars de chaque année à des salariés qui ont été employés pendant toute l'année précédente. Les options ne sont attribuées que si la société a fait des bénéfices pendant l'exercice financier précédent. Ces options sont valables cinq ans, mais ne peuvent pas être exercées pendant les 24 mois suivant l'attribution et ne sont irrévocablement acquises par E que s'il reste salarié de l'entreprise pendant ces 24 mois. Le 20 juin 2001, E exerce son option. À ce moment, l'État B décide d'imposer en tant que revenu d'emploi lié à l'exercice fiscal 1998 la différence entre le montant payé par E et la valeur marchande des actions à cette époque. L'État A considère toutefois que l'option d'achat d'actions ne se rattache pas à la période pendant laquelle E a été employé dans l'État B.

29. Dans ce cas, le conflit entre l'État A et l'État B peut être considéré comme un conflit sur une question de fait (les États sont en désaccord sur la question de savoir si l'option se rattache ou non à la période d'emploi dans l'État B) ou comme un conflit d'interprétation de l'article 15 (les États ne sont pas d'accord sur ce qu'il faut entendre par « rémunération au titre d'un emploi salarié exercé dans un État »). Dans les deux cas, les principes énoncés à la section III du rapport sur l'application du Modèle de Convention fiscale aux sociétés de personnes pour traiter les conflits de qualification ne résoudraient pas le problème, puisqu'il n'y a pas accord sur le fait que l'État de la source a perçu l'impôt « conformément aux dispositions de la Convention ».

R (20)

30. Le Comité a examiné de façon approfondie comment résoudre ce problème et a conclu que la meilleure solution possible serait de prévoir, dans les Commentaires sur l'article 15, un ensemble général de principes pouvant être appliqués en fonction des faits et circonstances de chaque cas d'espèce, et notamment en fonction des dispositions contractuelles applicables. Il a donc décidé d'ajouter les paragraphes 12.6 à 12.13 suivants aux Commentaires sur l'article 15 :

12.6 Le paragraphe 1 autorise l'État de la source à imposer les salaires, traitements et autres rémunérations similaires reçus au titre d'un emploi salarié exercé dans cet État. Pour déterminer si et dans quelle mesure une option d'achat d'actions destinée à un salarié provient de l'emploi exercé dans un État, il faut dans chaque cas prendre en compte l'ensemble des faits et circonstances pertinents, notamment les conditions contractuelles qui se rapportent à cette option (par exemple, les conditions dans lesquelles l'option attribuée peut être exercée ou cédée). Il convient à cet effet d'appliquer les principes généraux suivants.

12.7 Le premier principe est qu'en règle générale une option d'achat d'actions destinée à un salarié ne doit pas être considérée comme se rapportant à des services fournis après la période d'emploi exigée pour que le salarié acquière le droit d'exercer cette option. Par conséquent, lorsqu'une option d'achat d'action est attribuée à un salarié à la condition qu'il exerce ses fonctions pour le même employeur (ou une entreprise associée) pendant trois ans, l'avantage lié à l'emploi qui découle de cette option ne doit généralement pas être attribué aux services accomplis après cette période de trois ans.

12.8 Toutefois, pour l'application du principe qui précède, il importe de distinguer entre une période d'emploi exigée pour obtenir le droit d'exercer une option d'achat d'actions destinée à un salarié et un simple délai fixé pour l'exercice de l'option (délai de blocage). Ainsi, par exemple, une option qui est attribuée à un salarié à la condition qu'il reste au service du même employeur (ou d'une entreprise associée) pendant trois ans peut être considérée comme se rapportant aux services accomplis durant ces trois ans, alors qu'une option qui est attribuée, sans aucune condition d'emploi ultérieur, à un salarié à une certaine date, mais qui, en vertu des conditions dont elle est assortie, ne peut être exercée qu'après un délai de trois ans, ne doit pas être considérée comme se rapportant à l'emploi exercé durant ces années, puisque l'avantage lié à cette option serait obtenu par son bénéficiaire même s'il quittait son emploi immédiatement après l'attribution de l'option et attendait les trois années exigées avant de l'exercer.

R (20)

12.9 Il importe également de distinguer deux situations : celle où une période d'emploi est exigée comme condition de l'acquisition du droit d'exercer l'option et celle où l'option déjà acquise peut devenir caduque si elle n'est pas exercée avant la cessation de l'emploi (ou à bref délai après la cessation de l'emploi). Dans la deuxième situation, l'avantage lié à l'option ne doit pas être considéré comme se rapportant aux services accomplis après l'acquisition de l'option, puisque le salarié a déjà obtenu l'avantage et pourrait en fait le réaliser à tout moment. La condition en vertu de laquelle l'option déjà acquise peut devenir caduque en cas de

cessation de l'emploi n'est pas une condition pour l'acquisition de l'avantage, mais une condition en vertu de laquelle l'avantage déjà acquis peut ultérieurement être perdu. Cette distinction peut être illustrée par les exemples suivants :

Exemple 1 : Le 1er janvier de l'année 1, une option d'achat d'actions est attribuée à un employé. L'acquisition de cette option est conditionnelle à ce que l'employé demeure au service du même employeur jusqu'au 1er janvier de l'année 3. Une fois cette condition remplie, l'option devient exerçable du 1er janvier de l'année 3 au 1er janvier de l'année 10 (il s'agit d'une option dite « américaine »).[11] Il est toutefois prévu que toute option qui n'aura pas été exercée deviendra caduque lors de la perte de l'emploi. Dans cet exemple, le droit d'exercer l'option est acquis le 1er janvier de l'année 3 (soit la date d'acquisition [*vesting*]) puisqu'il n'est plus nécessaire d'être employé après cette date pour obtenir le droit d'exercer l'option.

Exemple 2 : Le 1er janvier de l'année 1, une option d'achat d'actions est attribuée à un employé. L'option a été accordée à la condition de ne pouvoir être exercée le 1er janvier de l'année 5 que s'il n'a pas été mis fin à l'emploi avant cette date. Dans cet exemple, le droit d'exercer l'option n'est pas acquis avant le 1er janvier de l'année 5 (soit la date d'exercice) puisqu'un emploi jusqu'à cette date est une condition requise pour l'acquisition du droit d'exercer l'option [*vesting*].

12.10 Il est des cas où ce premier principe ne devrait pas s'appliquer. Tel pourrait être le cas, par exemple, lorsque l'option d'achat d'actions est attribuée à un employé sans condition au moment où il prend ses fonctions, est transféré dans un autre pays ou accède à des responsabilités nouvelles et que, dans chaque cas, l'option est clairement liée aux nouvelles fonctions que le salarié exercera pendant une période déterminée. Dans ce cas, il peut être approprié de considérer que l'option se rapporte à ces nouvelles fonctions, même si le droit d'exercer cette option est acquis avant que ces fonctions n'aient été exercées. En outre, il y a des cas où une option devient exerçable sur un plan technique, mais où cette option confère au salarié le droit d'acquérir des actions qui ne seront pas acquises avant la fin d'une certaine période d'emploi. Dans ce cas, il pourrait être approprié de considérer que l'avantage lié à l'option se rapporte aux fonctions exercées durant toute la période écoulée entre l'attribution de l'option et l'acquisition des actions.

12.11 Le deuxième principe est qu'une option d'achat d'actions destinée à un salarié ne devrait être considérée comme se rapportant à des fonctions exercées avant le moment où elle est attribuée que pour

autant que cette attribution vise à récompenser l'exercice de ces fonctions par le bénéficiaire pendant une durée précise. Tel serait le cas, par exemple, lorsque la rémunération est clairement fondée sur la performance passée du salarié durant une certaine période ou sur les résultats financiers passés de l'employeur et subordonnée au fait que le salarié a été employé par l'employeur ou une entreprise associée durant la période à laquelle se rapportent ces résultats financiers. De même, dans certains cas, il peut y avoir des éléments objectifs qui montrent que, durant une période d'emploi passée, les participants à un plan d'options d'achat d'actions étaient fondés à penser qu'une partie de leur rémunération au titre de cette période proviendrait du plan par l'attribution ultérieure d'options d'achat d'actions. Un tel élément pourrait être, par exemple, la pratique régulièrement observée d'un employeur ayant attribué un volume similaire d'options d'achat d'actions pendant plusieurs années, tant que rien n'indique que cette pratique pourrait être abandonnée. Sous réserve d'autres facteurs, ce type d'élément pourrait être très pertinent pour déterminer si et dans quelle mesure l'option d'achat d'actions se rattache à cette période d'emploi passée.

12.12 Lorsqu'une période d'emploi est exigée pour obtenir le droit d'exercer une option d'achat d'actions destinée à un salarié, mais que cette condition n'est pas appliquée dans certaines circonstances, par exemple lorsque l'employeur met fin à la relation d'emploi ou lorsque le salarié atteint l'âge de la retraite, l'avantage lié à l'option d'achat d'actions doit être considérée comme se rattachant uniquement à la période de services effectivement accomplis au moment où ces circonstances se sont en fait produites.

R (20)

12.13 Enfin, il peut y avoir des cas où certains facteurs amènent à penser que l'option vient récompenser des services passés, alors que d'autres facteurs semblent indiquer qu'elle est liée à des services futurs. En cas de doute, il faudrait admettre que les options d'achat d'actions sont généralement accordées aux salariés pour les inciter à améliorer leurs performances futures ou pour les fidéliser. En conséquence, les options d'achat d'actions attribuées aux salariés sont principalement liées à des services futurs. Cependant, tous les faits et circonstances devront être pris en compte avant de conclure ainsi et il y aura des cas où l'on pourra démontrer que l'option d'achat d'actions se rapporte à la fois à des périodes de services passés et à des périodes de services futurs (par exemple, l'option n'est attribuée que si le salarié a atteint un certain objectif de performance l'année précédente, mais ne peut être exercée que si le salarié continue d'exercer ses fonctions pendant encore trois ans).

Services d'emploi fournis dans plus d'un État

31. Lorsque les services d'emploi auxquels une option d'achat d'actions se rattache ont été fournis dans plus d'un État, une règle de répartition est nécessaire aux fins de l'application de l'article 15 et des articles 23 A et 23 B.

32. Une méthode logique de répartition serait de considérer que l'avantage lié à une option d'achat d'actions doit être imputé aux services fournis[12] dans un certain pays en proportion de la période durant laquelle les services ont été fournis dans ce pays par rapport au nombre total de jours durant lesquels a été exercé l'emploi auquel se rapporte l'option d'achat d'actions[13].

> *Exemple :* Une option est liée à une période d'emploi de trois ans (chaque année ayant 220 jours ouvrables). Durant l'année 1, le salarié est résident de l'État A (pays de résidence de l'employeur), mais fournit des services pendant 110 jours dans l'État B (il est donc présent dans cet État plus de 183 jours, ce qui confère à cet État le droit d'imposition à la source) et durant 20 jours dans l'État C (la présence du salarié ne dépassant pas 183 jours et les autres conditions énoncées au paragraphe 2 de l'article 15 se trouvant réunies, l'État C n'a pas le droit d'imposition à la source en vertu de l'article 15 de la convention entre A et C). L'année 2 et l'année 3, le salarié est résident de l'État D, où il fournit tous ses services.

33. Dans ce cas, l'avantage devrait être imputé dans la proportion de 90/660 aux services fournis dans l'État A, dans la proportion de 110/660 aux services rendus dans l'État B, dans la proportion de 20/660 aux services rendus dans l'État C et dans la proportion de 440/660 aux services rendus dans l'État D. Cette répartition est effectuée pour déterminer dans quelle mesure l'avantage lié à l'option d'achat d'actions se rapporte à des services rendus dans chaque État. Ceci est nécessaire pour déterminer dans quelle mesure l'article 15 confère le droit d'imposition à l'État de la source et pour déterminer sur quelle fraction de l'avantage l'État de la résidence doit accorder un allégement de la double imposition en vertu de l'article 23. Toute fraction de l'avantage imputée aux services fournis dans un État qui ne peut imposer en vertu du paragraphe 2 de l'article 15 de la Convention (l'État C dans l'exemple précédent) ne sera donc pas considérée comme imputable aux services fournis dans un autre État même si elle ne peut être taxée dans l'État auquel elle est imputée. Cependant, bien que cette clé de répartition soit utilisée pour déterminer sur quelle fraction du revenu l'État de la résidence est tenu d'accorder un crédit, elle n'a pas pour effet de limiter le droit d'imposition de cet État sauf, naturellement, si cette limitation résulte du fait que l'allégement de la double imposition est accordé au moyen de la méthode de l'exemption. Par conséquent, comme il est expliqué dans la section qui traite de l'imposition par plusieurs États de résidence (voir plus loin), cette clé de répartition ne suffit pas pour éviter la double imposition qui peut résulter

de décalages dans le temps dans l'imposition des options d'achat d'actions par les différents États de résidence.

34. Le Comité est convenu que la méthode de répartition décrite ci-dessus est la plus appropriée. Il a donc décidé d'ajouter le paragraphe 12.14 suivant aux Commentaires sur l'article 15 :

> 12.14 Lorsque sur la base des principes qui précèdent une option d'achat d'actions est considérée comme se rapportant à un emploi exercé dans plus d'un État, il faudra déterminer, pour l'application de l'article 15 et des articles 23 A et 23 B, quelle est la fraction de l'avantage lié à l'option d'achat d'actions qui se rapporte à l'emploi exercé dans chaque État. Dans ce cas, l'avantage lié à l'emploi qui doit être imputé à l'option d'achat d'actions doit être considéré comme obtenu dans un pays donné en proportion du nombre de jours durant lesquels l'emploi a été exercé dans ce pays par rapport au nombre total de jours durant lesquels les services d'emploi auxquels se rapporte l'option d'achat d'actions ont été fournis. À cet effet, les seules périodes de service à prendre en compte sont celles qui sont pertinentes dans l'optique du plan d'options d'achat d'actions, autrement dit celles au cours desquelles les services sont fournis au même employeur ou à d'autres employeurs si l'emploi auprès de ceux-ci intervient dans le calcul de la période d'emploi exigée pour acquérir le droit d'exercer l'option.

35. Les deux exemples suivants illustrent l'effet de ce paragraphe :

> *Exemple 1 :* Le salarié E est résident de l'État A le 1er janvier 1998 et il travaille dans cet État à cette date. Il se voit attribuer une option d'achat d'actions au prix 1, sous réserve d'occuper cet emploi au moins jusqu'au 1er janvier 2001. Le 31 décembre 1999, il part travailler dans l'État B. dont il devient résident. Il exerce l'option le 1er juillet 2001, la valeur marchande des actions acquises étant alors égale à 8, et il vend immédiatement les actions ainsi acquises. L'avantage lié à l'option d'achat d'actions doit être considéré comme un revenu d'emploi visé à l'article 15. L'État A peut taxer la fraction de l'avantage lié à l'option d'achat d'actions qui résulte de l'emploi exercé sur son territoire, mais seulement en proportion du nombre de jours à prendre en compte pour le plan d'options d'achat d'actions. Si chaque année comporte 260 jours ouvrables, le nombre de jours à prendre en compte pour le plan d'options d'achat d'actions est égal à 780 (3 x 260). L'État A peut taxer 520 jours (2 x 260) pour l'emploi exercé sur son territoire, soit 66.7 %. Le reliquat de 130 jours d'emploi entre la date de l'acquisition de l'option et son exercice n'est pas à prendre en compte pour le plan d'options d'achat d'actions et est donc ignoré.

R (20)

Exemple 2 : Le salarié E est résident de l'État A le 1er janvier 1998 et il travaille dans cet État à cette date. Il se voit attribuer une option d'achat d'actions au prix 1, sous réserve d'occuper cet emploi au moins jusqu'au 1er janvier 2001. Le 31 décembre 1999, il part travailler dans l'État B. Du fait de son mauvais état de santé, il cesse son emploi le 30 juin 2000, mais est autorisé à conserver l'option. Il exerce cette option le 1er janvier 2001, la valeur marchande de l'option étant alors égale à 7. Si chaque année comporte 260 jours ouvrables, le nombre de jours à prendre en compte pour le plan d'options d'achat d'actions est égal à 650 (2½ x 260) et il s'agit de la totalité de la période d'emploi. L'État A peut taxer, sur ce total de 650 jours, 520 jours (2 x 260) correspondant à l'emploi exercé sur son territoire, soit 80 %.

36. Le Comité est également convenu que les États contractants devaient pouvoir adopter bilatéralement d'autres solutions lorsqu'il s'agit de déterminer si et dans quelle mesure un plan d'options d'achat d'actions provient de services d'emploi rendus dans un État donné, tout en gardant à l'esprit que ces solutions peuvent créer des difficultés lorsque des États tiers sont en cause. Il a donc décidé d'ajouter le paragraphe 12.15 suivant aux Commentaires sur l'article 15 :

12.15 Les pays membres ont la possibilité de s'écarter de l'application au cas par cas des principes ci-dessus (paragraphes 12.7 à 12.14) en s'entendant sur une méthode spécifique dans un contexte bilatéral. Par exemple, deux pays imposant essentiellement au moment de l'exercice de l'option peuvent convenir, à titre de principe général, d'imputer le revenu d'une option se rapportant principalement à des services futurs aux services accomplis par un salarié dans les deux États entre la date de l'attribution et la date de l'exercice. Par conséquent, dans le cas d'options qui ne sont exerçables que lorsque le salarié a fourni des services à l'employeur pendant une certaine période, deux États pourraient convenir d'une méthode imputant le revenu de l'option à chaque État en fonction du nombre de jours durant lesquels le salarié a exercé son emploi dans chaque État pour l'employeur au cours de la période se situant entre la date de l'attribution et la date de l'exercice. Un autre exemple serait celui de deux pays appliquant un régime fiscal similaire aux options d'achat d'actions destinées aux salariés et adoptant des dispositions qui confèrent à l'un des États contractants le droit exclusif d'imposition de l'avantage lié à l'emploi, même si une fraction mineure des services d'emploi auxquels l'option se rapporte ont été fournis dans l'autre État. Bien entendu, les pays membres devront faire preuve de prudence dans l'adoption de telles méthodes, parce qu'elles peuvent entraîner une double imposition ou une double non-

imposition si une partie de l'emploi est exercée dans un État tiers qui n'applique pas une méthode similaire.

Imposition dans plusieurs États de résidence

37. Les Commentaires formulés plus haut étaient essentiellement axés sur la problématique résidence-source, mais les situations dans lesquelles l'avantage résultant d'une option d'achat d'actions destinée à un salarié est passible de l'impôt dans plusieurs États n'apparaissent pas seulement, et peut-être pas principalement, du fait du traitement fiscal des options d'achat d'actions dans l'État de la source et dans l'État de la résidence. Lorsqu'un salarié résident d'un État est assujetti à l'impôt en tant que non-résident dans un autre État, l'article 23 prévoit l'allégement de la double imposition. Toutefois, un salarié pourra résider dans des pays différents au moment où l'option lui est attribuée, au moment où le bénéfice de l'option lui est acquis, au moment où l'option est exercée et au moment où les actions acquises au moyen de l'option sont cédées. Tous les pays concernés peuvent revendiquer le droit d'imposition en tant qu'État de la résidence, et si chacun d'eux a un régime fiscal par lequel l'avantage lié à l'option d'achat d'actions est imposé au moment où le contribuable est son résident[14], il y aura imposition dans plusieurs États de résidence. L'article 23 traite de la double imposition par le pays de la résidence et le pays de la source, mais il ne prévoit pas d'allégement dans tous les cas de double imposition par plusieurs pays de résidence. Les risques d'imposition sur la base de résidences multiples peuvent être aggravés dans le cas des pays qui appliquent une « taxe de départ » aux gains en capital, c'est-à-dire les pays qui considèrent que les gains en capital sont réalisés lorsqu'une personne cesse d'être résidente ou qui maintiennent, par le biais de leurs conventions fiscales, un droit d'imposer les gains en capital d'anciens résidents.

R (20)

38. L'exemple déjà utilisé dans la section intitulée « Difficulté de détermination des services auxquels l'option d'achat d'actions se rattache » peut servir à montrer les limites de l'allégement de la double imposition prévu par les conventions fiscales en cas de double imposition résidence-résidence.

> *Exemple* : Une option d'achat d'actions concerne une période de trois ans d'emploi (chaque année ayant 220 jours ouvrables). Au cours de l'année 1, le salarié est résident de l'État A (qui est le pays de résidence de l'employeur), mais fournit des services pendant 110 jours dans l'État B (sa présence dans l'État B dépassant 183 jours, cela confère à cet État le droit d'imposer à la source) et pendant 20 jours dans l'État C (la présence du salarié ne dépassant pas 183 jours et les autres conditions du paragraphe 2 de l'article 15 étant réunies, l'État C n'a pas le droit d'imposer à la source en vertu de l'article 15 de la convention entre A

et C). Au cours des années 2 et 3, le salarié est résident de l'État D, où il fournit tous ses services.

39. Comme indiqué précédemment, il semble approprié de considérer que, dans ce cas, l'avantage doit être attribué dans une proportion de 90/660 aux services rendus dans l'État A, dans une proportion de 110/660 aux services rendus dans l'État B, dans une proportion de 20/660 aux services rendus dans l'État C et dans une proportion de 440/660 aux services rendus dans l'État D.

40. Dans l'exemple ci-dessus, l'État A sera donc fondé, en vertu de chacune des conventions entre A et B, entre A et C et entre A et D, à imposer l'intégralité de l'avantage lié à l'option d'achat d'actions, à condition qu'il le fasse tant que le salarié est résident de l'État A (ce qui sera le cas s'il impose au moment de l'attribution). Il devra cependant accorder un allégement de la double imposition pour ce qui est de l'impôt appliqué par l'État B à ce même avantage dans la proportion de 110/660 et par l'État D dans la proportion de 440/660 (ces fractions correspondant aux services rendus dans ces États, pour lesquels l'article 15 de la convention entre A et B et de la convention entre A et D donne le droit d'imposition à la source à ces États). En tant qu'État de la source, l'État B ne sera fondé à imposer l'avantage que dans une proportion de 110/660 en vertu des conventions entre A et B et entre B et D. Les conventions entre A et C et entre C et D interdiront à l'État C d'imposer une quelconque fraction de l'avantage. Enfin, en vertu de chacune des conventions entre A et D, entre B et D et entre C et D, l'État D sera fondé à imposer l'intégralité de l'avantage en tant qu'État de la résidence dès lors qu'il applique l'impôt au moment où le contribuable est son résident. Dans ce cas, l'État D devra accorder un allégement de la double imposition pour l'impôt appliqué par l'État A au même avantage dans la proportion de 90/660 et par l'État B dans la proportion de 110/660.

41. Dans cet exemple, si l'État A impose l'avantage lié à l'emploi au moment de l'attribution, alors que l'État D l'impose au moment de l'exercice, l'État A aura imposé l'intégralité de l'avantage l'année 1, alors que l'État D aura fait de même l'année 3. L'article 15 de la convention entre A et D ne limitera pas le droit de l'un ou de l'autre État d'imposer une fraction de l'avantage, puisque le contribuable est résident de chacun des États au moment où cet État juge que le revenu est reçu et applique en conséquence cet article, en l'occurrence au moment de l'attribution (année 1) pour l'État A et au moment de l'exercice (année 3) pour l'État D.

42. Naturellement, l'article 23 de la convention entre A et D obligera chaque État à accorder un allégement de la double imposition, par la méthode de l'imputation ou par celle de l'exemption, pour l'impôt que l'autre État aura appliqué à la fraction de l'avantage résultant des services fournis dans l'autre État et que cet autre État a le droit d'imposer en sa qualité d'État de la source.

Par conséquent, l'État A devra accorder un allégement au titre de l'impôt perçu par l'État D sur la fraction de l'avantage lié aux services fournis dans l'État D durant l'année 2 et l'année 3 (440/660 de l'avantage). Inversement, l'État D devra accorder un allégement au titre de l'impôt perçu par l'État A sur la fraction de l'avantage lié aux services fournis dans l'État A durant l'année 1 (90/660 de l'avantage).

43. En conséquence, ni l'État A, ni l'État D n'accorderont d'allégement au titre des impôts perçus dans l'autre État contractant sur la fraction de l'avantage lié aux services fournis dans l'État B (110/660 de l'avantage) ou dans l'État C (20/660 de l'avantage). Comme l'État A et l'État D accorderont un allégement au titre de l'impôt perçu par l'État B (l'État de la source), il n'y aura double imposition pour ce qui est de la fraction de l'avantage lié aux services fournis dans l'État B que si l'État A et l'État D sont des pays qui pratiquent l'imputation et si l'impôt perçu par chacun d'eux sur cet avantage excède celui perçu par l'État B. Le problème de double imposition se pose avec plus d'acuité dans le cas de l'État C. Dans ce cas, l'État A et l'État D ont un droit d'imposition intégral (en tant qu'État de la résidence) et, l'État C étant État de la source (sans droit d'imposer à la source), ni l'État A ni l'État D ne sont tenus d'accorder un allégement au titre des impôts perçus dans l'autre État contractant. En conséquence, il y a double imposition intégrale, sans allégement, de la part des États A et D sur la fraction de l'avantage lié aux services fournis dans l'État C.

Exemple: 1) L'État B prélève 35$ d'impôt, tandis que l'État A et l'État D prélèvent l'un et l'autre 40$ sur la fraction de l'avantage lié aux services fournis dans l'État B. L'État A accorde un allégement de 35$ en vertu de la convention entre A et B et l'État D un allégement de 35$ en vertu de la convention entre B et D. Le salarié supportera donc un impôt de 45$ (35$ + 40$ + 40$ - 35$ - 35$), avec par deux fois un prélèvement de 5$ sans allégement (correspondant au surplus d'impôt perçu par l'État A et l'État D par rapport à l'impôt perçu dans l'État B).

R (20)

Exemple: 2) L'État C ne prélève aucun impôt sur la fraction de l'avantage lié aux services fournis dans l'État C, tandis que l'État A et l'État D prélèvent chacun 40$ sur cette fraction de l'avantage. L'État A n'accordera aucun allégement en vertu de la convention entre A et C et l'État D n'accordera lui non plus aucun allégement en vertu de la convention entre D et C. Le salarié supportera donc un impôt de 80$ (40$ + 40$), avec par deux fois un prélèvement de 40$ sans allégement.

44. On pourrait faire valoir que l'État D est tenu d'accorder un allégement pour l'impôt perçu par l'État A sur la fraction de l'avantage lié aux services fournis dans les États B et C, l'impôt étant perçu par l'État A conformément aux dispositions de la convention entre A et D puisque rien, dans cette

convention, n'interdit à l'État A d'imposer le salarié sur la base de sa résidence au moment où l'option est attribuée. Cette interprétation aboutit toutefois à un résultat absurde, puisqu'il faudrait, de même, que l'État A accorde un allégement au titre de l'impôt que l'État D a perçu sur la même fraction de l'avantage. Une interprétation qui amènerait chacun des deux États contractants à accorder un allégement au titre de l'impôt perçu par l'autre État sur le même revenu doit à l'évidence être rejetée.

45. L'exemple ci-dessus montre qu'il y a des cas où l'article 23 n'aboutit à aucun allégement de la double imposition résidence-résidence de l'avantage lié à l'emploi qui résulte d'une option d'achat d'actions destinée à un salarié. On pourrait toutefois recourir à la procédure amiable en pareil cas. Une façon de résoudre la difficulté pourrait consister en ce que les autorités compétentes des deux États conviennent que chaque État accordera un allégement au titre de l'impôt perçu par l'autre État, en fonction de la résidence, sur la fraction de l'avantage lié aux services fournis durant la période au cours de laquelle le salarié était résident de cet autre État. Par conséquent, dans l'exemple ci-dessus, il serait logique que l'autorité compétente de l'État D accepte d'accorder un allégement (selon la méthode de l'imputation ou selon la méthode de l'exemption) au titre de l'impôt perçu par l'État A sur la fraction de l'avantage se rapportant aux services fournis dans les États B et C, puisqu'au moment où ces services ont été fournis, le contribuable était résident de l'État A et pas de l'État D aux fins de la convention entre A et D.

46. Le Comité est convenu que les Commentaires devaient être modifiés afin de recommander cette méthode pour les cas de double imposition résidence-résidence sans allégement. Il a donc décidé d'ajouter les paragraphes 4.1 à 4.3 suivants aux Commentaires sur les articles 23 A et 23 B :

> 4.1 L'article 4 ne traite toutefois que des cas d'assujettissement intégral concurrent. Le conflit dans le cas *a*) ne peut donc pas être résolu si le même élément de revenu fait l'objet d'un assujettissement total à l'impôt dans les deux pays, mais à des moments différents. L'exemple suivant illustre ce problème. Supposons qu'un résident de l'État R1 tire un avantage imposable d'une option d'achat d'actions destinée aux salariés qui lui est attribuée. L'État R1 impose cet avantage au moment de l'attribution de l'option. L'intéressé devient ultérieurement résident de l'État R2, qui impose l'avantage au moment de l'exercice de l'option. Dans ce cas, la personne en question est imposée dans chaque État au moment où elle est résidente de cet État et l'article 4 ne règle pas cette question, puisqu'il n'y a pas résidence concurrente dans les deux États.
>
> 4.2 En pareille situation, le conflit sera ramené à celui du cas *b*) et réglé en conséquence dans la mesure où les services d'emploi auxquels l'option se rapporte ont été fournis dans l'un des États contractants de

manière à être imposables dans cet État en vertu de l'article 15, parce que c'est l'État où l'emploi en question est exercé. En effet, dans ce cas, l'État où les services ont été fournis sera l'État de la source aux fins d'élimination de la double imposition par l'autre État. Peu importe que le premier État n'applique pas l'impôt au même moment (voir le paragraphe 32.8). Peu importe également que l'autre État considère qu'il applique l'impôt en tant qu'État de la résidence et non en tant qu'État de la source (voir la dernière phrase du paragraphe 8).

4.3 Toutefois, lorsque les services d'emploi concernés n'ont pas été fournis dans l'un ou l'autre État, on n'aura pas affaire à un conflit dû à une double imposition source-résidence. Dans ce cas, on pourra utiliser la procédure amiable. L'une des solutions possibles serait que les autorités compétentes des deux États conviennent que chaque État accorde un allégement en ce qui concerne l'impôt fondé sur la résidence qui a été perçu par l'autre État sur la fraction de l'avantage lié aux services fournis durant la période au cours de laquelle le salarié était résident de cet autre État. Par conséquent, dans l'exemple ci-dessus, si les services d'emploi concernés avaient été fournis dans un État tiers avant que la personne ne devienne résidente de l'État R2, il serait logique que l'autorité compétente de l'État R2 accepte d'accorder l'allégement (par la méthode de l'imputation ou par la méthode de l'exemption) au titre de l'impôt perçu par l'État R1 sur la fraction de l'avantage lié à l'emploi qui se rapporte aux services fournis dans l'État tiers, puisqu'au moment où ces services ont été fournis, le contribuable était résident de l'État R1, et pas de l'État R2, aux fins de la convention entre ces deux États.

R (20)

Problèmes de mise en application

47. Concrètement, une bonne partie des problèmes transfrontaliers concernant les plans d'options d'achat d'actions destinées aux salariés se situent au niveau de la mise en application et au niveau administratif. Même si l'on pouvait résoudre les divers problèmes évoqués plus haut en clarifiant ce que chaque pays peut imposer et comment l'allégement de la double imposition doit être accordé, il n'en subsisterait pas moins une lourde charge administrative pour les administrations fiscales et des difficultés de mise en application pour les salariés qui résideraient ou travailleraient successivement dans plusieurs pays. Pour imposer ces salariés, les administrations fiscales doivent déterminer précisément à quels services les options se rapportent et prendre en compte les transactions sur les actions ou les options de sociétés étrangères. Comme plusieurs pays et sociétés ont pu le constater, les options d'achat d'actions de sociétés mères étrangères attribuées aux salariés de filiales locales peuvent poser de sérieuses difficultés

sur le plan administratif, d'autant que l'employeur local, qui est généralement le point d'information et de recouvrement de l'impôt frappant les salaires, peut ne pas être directement impliqué dans la mise en œuvre du plan d'options d'achat d'actions destinées aux salariés.

48. Les entreprises sont parfois confrontées à un problème particulier : l'obligation de retenir l'impôt à la source dans deux pays ou plus pour le même avantage ou un avantage similaire lié à l'emploi et découlant d'une option d'achat d'actions. Par exemple, si un salarié a travaillé dans deux pays différents durant la période où ont été fournis les services auxquels une option d'achat d'actions se rapporte, il se peut que chacun de ces pays oblige l'employeur à retenir à la source l'impôt sur l'intégralité de la différence entre la valeur de l'action sous-jacente et le prix d'exercice lorsque l'option est exercée par le salarié.

49. Les difficultés de mise en application que soulèvent les options d'achat d'actions destinées aux salariés peuvent être réduites en partie par les administrations fiscales si elles font en sorte que leurs règles nationales applicables au traitement des options d'achat d'actions soient claires et bien comprises par les employeurs. Dans de nombreux pays, le traitement des options d'achat d'actions destinées aux salariés est fonction de l'interprétation de règles générales ou de principes généraux. Les administrations fiscales devraient veiller à ce que les contribuables aient aisément accès à l'interprétation qu'elles donnent de ces règles ou principes.

50. On peut remédier au problème décrit ci-dessus en ce qui concerne les obligations de retenue à la source si les pays autorisent les entreprises à ajuster le montant de l'impôt à retenir de façon à prendre en compte tout allégement qui pourra probablement être obtenu par le salarié au titre de la double imposition et à prendre en compte également tout allégement prévu le cas échéant dans une convention fiscale. Puisque les pays, dans leur majorité, imposent l'avantage lié à l'emploi qui se rapporte à une option d'achat d'actions destinée aux salariés au moment de l'exercice (ou plus tard), il serait possible de déterminer, à ce moment, si oui ou non certains des services d'emploi auxquels l'option se rapporte ont été fournis dans un ou plusieurs autres États de sorte qu'ils donnent lieu à allégement. Puisque le montant de l'impôt à acquitter dans l'un ou l'autre de ces autres États ne sera probablement pas déterminé à ce moment, il ne sera pas possible de déterminer exactement l'allégement de la double imposition devant être accordé par l'État de la résidence qui élimine la double imposition par la méthode de l'imputation. On pourrait néanmoins utiliser une estimation raisonnable de l'allégement pour la perception de la retenue à la source applicable à ce moment puisque, dans ce cas, l'employeur de l'État qui impose à l'exercice saura quelle est la durée à laquelle l'avantage lié à l'emploi qui résulte de l'option se rapporte et qu'il saura également, grâce aux documents

conservés aux fins de l'impôt intérieur sur les salaires, quelle est la durée de l'emploi exercé à l'étranger.

Aliénation d'options d'achat d'actions du fait d'une fusion ou d'une acquisition et du remplacement des options

51. Après une fusion ou une acquisition, il est possible que les options d'achat d'actions d'une société absorbée ou acquise soient remplacées par des options d'achat d'actions de la société qui lui succède ou qui l'acquiert. Il peut en résulter une aliénation des options d'achats d'actions pour le salarié dans son État de résidence, dans un État qui a le droit d'imposer ces options d'achat d'actions parce qu'elles ont été attribuées en liaison avec un emploi exercé sur son territoire, ou dans les deux États. Des incompatibilités dans les régimes applicables pourraient aboutir à un décalage dans le temps pour l'élimination de la double imposition. Par ailleurs, si un État considère qu'il n'y a pas aliénation des options d'achat d'actions dans le cas d'une fusion ou d'une acquisition strictement nationale, il semblerait logique que les options attribuées à un salarié résident pour l'achat d'actions d'une société étrangère soient traitées de la même façon par cet État dans le cas d'une fusion ou d'une acquisition strictement étrangères.

> *Exemple :* Le salarié E, résident de l'État A, a des options d'achat d'actions de la société Y, résidente de l'État B. La société Y fusionne avec la société Z, également résidente de l'État B, pour former une nouvelle société YZ. À cette occasion, toutes les options d'achat d'actions de la société Y sont échangées contre les options d'achat d'actions de la société YZ. Alors que dans les deux États A et B, une fusion nationale n'entraîne pas l'aliénation des options d'achat d'actions des salariés résidents, l'État A considère que la fusion YZ entraîne l'aliénation des options d'achat d'actions qui ont été remplacées.

R (20)

52. Un problème similaire peut se poser lorsqu'une option d'achat d'actions est remplacée par une autre option ou lorsque les conditions qui s'attachent à l'option font l'objet de modifications substantielles et que le salarié auquel l'option initiale a été accordée a transféré sa résidence dans un autre pays avant ce remplacement ou ces modifications. En dehors de la question de la période de services que couvre la nouvelle option (voir ci-dessus), le remplacement d'une option ou les modifications de ses conditions peuvent entraîner l'aliénation de l'option dans un pays, mais pas dans l'autre ; d'où un risque de double imposition.

53. Dès lors que les États conviennent que la nouvelle option ou l'option modifiée remplace l'option précédente pour déterminer à quelle période des services d'emploi elle se rapporte, ils devraient également convenir que les deux options doivent être traitées comme s'il y en avait une seule aux fins de

l'allégement de la double imposition. Par conséquent, chaque État devrait considérer que l'impôt payé à l'autre État au titre de l'avantage lié à l'emploi qui se rapporte soit à l'option initiale, soit à la nouvelle option ou à l'option modifiée, est un impôt payé sur la même option, quand bien même ces États percevraient l'impôt à différents moments.

Questions de valorisation

54. Un problème peut se poser lorsque la valeur de l'action n'enregistre aucun gain (ou un gain moindre) dans la monnaie de l'un des pays, alors qu'elle enregistre un gain (ou un gain plus élevé) dans la monnaie de l'autre pays. Cela ne devrait pas poser de difficultés pour le calcul de l'avantage lié à l'emploi qui découle d'une option d'achat d'actions destinée à un salarié, car cet avantage est généralement calculé sur la base d'une seule transaction et l'avantage peut alors être converti en une autre monnaie avec application d'un seul taux de change. Le problème peut néanmoins se poser lorsqu'il s'agit de déterminer le gain en capital provenant de l'aliénation des actions ou de déterminer le gain s'il est nécessaire de valoriser l'option à deux moments différents entre lesquels les monnaies ont pu fluctuer. Toutefois, ce problème est général pour la détermination des gains en capital et il n'est pas spécifique aux options d'achat d'actions des salariés (voir les paragraphes 16 et 17 des Commentaires sur l'article 13).

Attribution d'options d'achat d'actions aux membres d'un conseil d'administration ou de surveillance

55. L'article 16 du Modèle de Convention fiscale stipule que « les tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État. » Puisque les règles de l'article 15 sont formulées « sous réserve des dispositions de l'article 16 », c'est ce dernier article qui s'applique aux paiements dont bénéficie un membre d'un conseil d'administration ou de surveillance ès qualités, nonobstant le fait que dans la législation nationale de certains États le membre d'un conseil d'administration ou de surveillance d'une société peut être considéré comme un salarié de cette société.

56. Par conséquent, dans la mesure où les options d'achat d'actions sont attribuées au membre d'un conseil d'administration ou de surveillance ès qualités (et non en raison de services d'emploi fournis à un autre titre), l'article 16 confère clairement les droits d'imposition à l'État de résidence de la société. Puisque l'État de résidence du membre d'un conseil d'administration ou de surveillance aura également des droits d'imposition (sous réserve d'accorder l'allégement de la double imposition), un grand

nombre des problèmes examinés précédemment dans cette note se poseront également pour ce type d'options :

- dans la mesure où l'État de résidence du membre d'un conseil d'administration ou de surveillance et l'État de résidence de la société peuvent imposer l'avantage lié à l'option à différents moments, les problèmes évoqués à la section intitulée « Décalage quant au moment où l'avantage dont bénéficie le salarié est imposé » pourront se poser et devront être réglés de la façon qui est recommandée dans cette section ;
- les principes énoncés dans cette note pour la distinction entre le revenu d'emploi et les gains en capital valent également pour la distinction entre les tantièmes, jetons de présence et rétributions similaires, d'une part, et les gains en capital d'autre part ;
- les droits d'imposition accordés à État de résidence de la société en vertu de l'article 16 n'étant pas fonction de la fourniture de services dans cet État et étant valables pour l'intégralité de l'avantage qui provient d'une option d'achat d'actions pouvant être considérée comme constituant des tantièmes, jetons de présence ou autres rétributions similaires, il n'y aura pas besoin d'identifier les services auxquels l'option est susceptible de se rapporter ou de répartir l'avantage entre les différents pays dans lesquels les services ont été fournis ;
- les problèmes examinés précédemment en ce qui concerne l'imposition dans plusieurs États de résidence, la mise en application, la valorisation et l'aliénation du fait d'une fusion, d'une acquisition ou du remplacement d'une option, pourront également se poser dans le cas de l'attribution d'options d'achat d'actions aux membres de conseils d'administration ou de surveillance, et ils devront être traités de la manière recommandée dans les sections en question de cette note.

R (20)

57. Pour ces raisons, le Comité a décidé de modifier comme suit les Commentaires sur l'article 16 :

Remplacer le paragraphe 1.1 des Commentaires sur l'article 16 par le texte suivant (les adjonctions au texte actuel sont indiquées en ***italiques gras****) :*

1.1 Les pays membres ont généralement compris l'expression « tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires » comme incluant les avantages en nature reçus par une personne en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société (par exemple ***des options d'achat d'actions***, l'usage d'une habitation ou d'une automobile, le bénéfice d'une assurance-maladie ou d'une assurance-vie et les adhésions à des clubs).

Ajouter le paragraphe 3.1 suivant aux Commentaires sur l'article 16 :

3.1 Un grand nombre des problèmes examinés aux paragraphes 12 à 12.15 des Commentaires sur l'article 15 à propos des options d'achat d'actions attribuées aux salariés se posent également dans le cas des options d'achat d'actions attribuées aux membres du conseil d'administration ou de surveillance d'une société. Dans la mesure où les options d'achat d'actions sont attribuées à un résident d'un État contractant en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est résidente d'un autre État, cet autre État aura le droit d'imposer la fraction de l'avantage lié à l'option d'achat d'actions qui constitue des tantièmes, jetons de présence ou rétributions similaires (voir le paragraphe 1.1 ci-dessus) même si l'impôt est perçu ultérieurement, lorsque la personne n'est plus membre de ce conseil d'administration ou de surveillance. L'article s'applique à l'avantage provenant d'une option d'achat d'actions attribuée aux membres du conseil d'administration ou de surveillance indépendamment du moment où cet avantage est imposé, mais il faut distinguer l'avantage en question du gain en capital pouvant provenir de l'aliénation d'actions acquises par exercice de l'option. C'est cet article, et pas l'article 13, qui s'applique à tout avantage provenant de l'option même jusqu'à ce qu'elle soit exercée, vendue ou autrement aliénée (par exemple, par annulation ou par acquisition par la société ou par l'émetteur). Mais une fois que l'option a été exercée ou aliénée, l'avantage imposable au titre de l'article a été réalisé et tout gain ultérieur sur les actions acquises (c'est-à-dire la plus-value sur les actions après l'exercice de l'option) aura été obtenu par le membre du conseil d'administration ou du conseil de surveillance en sa qualité d'investisseur-actionnaire et relèvera de l'article 13. En effet, c'est au moment de l'exercice que l'option — ce que le membre du conseil d'administration ou de surveillance a obtenu ès qualités — disparaît et le bénéficiaire acquiert le statut d'actionnaire (et généralement investit de l'argent pour le devenir).

R (20)

PROBLÈMES CONCERNANT L'EMPLOYEUR

58. On analysera brièvement dans cette section certains des problèmes que peuvent poser les plans d'options d'achat d'actions destinées aux salariés sous l'angle de l'application des conventions fiscales à la situation fiscale de l'employeur. Les problèmes que posent les conventions fiscales dans le cas des salariés se traduisent évidemment par des problèmes de mise en application pour les employeurs mais, comme il ne s'agit que de la conséquence des problèmes décrits précédemment, il n'y a pas lieu de traiter ici ce sujet.

Déductibilité des coûts des plans d'options d'achat d'actions

59. La déduction des coûts liés à la gestion d'un plan d'options d'achat d'actions (coûts juridiques, financiers et comptables) ne pose pas de problèmes particuliers, au moins lorsque ces coûts sont supportés par l'employeur[15]. Les opinions divergent toutefois sur la question de savoir si et dans quelle mesure l'avantage pour le salarié constitue une dépense déductible pour l'employeur.

60. Admettre ou non la déductibilité lorsque les actions sont émises dans le cadre d'un plan d'options d'achat d'actions est strictement une question de politique fiscale nationale. Le fait que les règles appliquées par les différents pays varient à cet égard peut certes créer des difficultés et engendrer des problèmes d'application, mais ce n'est qu'un exemple des problèmes résultant des discordances entre les règles appliquées par les différents pays pour calculer les bénéfices, problèmes qui ne sont généralement pas couverts par les conventions fiscales.

Rémunération « supportée par » un établissement stable

61. La question de la déduction des coûts est néanmoins pertinente pour l'application de l'alinéa 2 *c*) de l'article 15 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, en l'occurrence pour déterminer si la charge des avantages accordés est supportée par un établissement stable de l'employeur. Comme l'indique le paragraphe 7 des Commentaires sur l'article 15, l'expression « la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable » doit s'interpréter comme se référant à une rémunération non déductible pour le calcul des bénéfices de l'établissement stable. Ce paragraphe ne doit pas être interprété en ce sens qu'une rémunération versée sous la forme d'options d'achat d'actions ne saurait être considérée comme supportée par un établissement stable du simple fait que l'État dans lequel l'établissement stable est situé n'autorise pas une déduction lorsque les actions sont émises dans le cadre d'un plan d'options d'achat d'actions destinées aux salariés. En pareil cas, l'absence de déduction tient à la nature du paiement et non au fait que le paiement n'est pas effectué en liaison avec l'établissement stable. Le fait qu'un tel État autorisera généralement la déduction des coûts se rapportant à la gestion du plan d'options d'achat d'actions lorsqu'il apparaît que ces coûts se rapportent à des services d'emploi fournis à un établissement stable situé dans cet État indique que les conditions de l'alinéa 2*c*) seront remplies en ce qui concerne cette rémunération. Pour clarifier ce point, le Comité a décidé de modifier comme suit le paragraphe 7 des Commentaires sur l'article 15 (modifications en ***italiques gras*** pour les adjonctions, les suppressions étant ~~biffées~~)

R (20)

7. Selon la troisième condition, si l'employeur possède ***un établissement stable*** dans l'État où l'activité salariée est exercée, ~~un établissement stable~~ l'exemption ~~n~~'est accordée ~~qu~~'à condition que la rémunération ne soit pas ~~mise à la charge d'un~~ ***supportée par cet*** établissement stable ~~qu'il possède dans cet État~~. Les termes « supportée par » doivent être interprétés en fonction de la finalité de l'alinéa *c*) de l'article, qui est de garantir que l'exception prévue par le paragraphe 2 ne s'applique pas à la rémunération qui ~~est déductible, eu égard aux~~ ***pourrait donner lieu à déduction, compte tenu des*** principes énoncés à l'article 7 ***et de la nature de la rémunération***, lors du calcul des bénéfices d'un établissement stable situé dans État où l'emploi est exercé. À cet égard, il convient de noter que le fait que l'employeur a, ou n'a pas, effectivement ~~déduit~~ ***fait valoir une déduction pour*** la rémunération dans le calcul des bénéfices imputables à l'établissement stable n'est pas nécessairement probant, le véritable critère étant de savoir ~~si la rémunération bénéficierait d'une déduction à des fins fiscales~~ ***si toute déduction pouvant être opérée pour cette rémunération serait imputée à l'établissement stable***. Ce critère serait vérifié, par exemple, même dans les cas où aucun montant ne serait effectivement déduit, si cela était dû uniquement au fait que l'établissement stable était exonéré d'impôt dans le pays de la source ou que l'employeur décidait simplement de ne pas demander une déduction à laquelle il aurait droit. ***Il serait également vérifié si la rémunération n'était pas déductible uniquement en raison de sa nature (par exemple, lorsque l'État considère que l'émission d'actions dans le cadre d'un plan d'options d'achat d'actions destinées aux salariés n'ouvre pas droit à déduction), et non parce qu'elle ne doit pas être imputée à l'établissement stable***.

Notes

1. Aux États-Unis, les plans d'actionnariat des salariés (*employee stock-ownership plans*) sont désignés par l'acronyme ESOP, qui est aussi utilisé ici, dans la version anglaise, pour désigner les plans d'options d'achat d'actions pour les salariés (*employee stock-option plans*).

2. Pour les besoins de cette note, les plans d'achat d'actions qui attribuent aux salariés des options d'achat d'actions ou d'autres droits d'acquérir des actions de l'employeur (plans appelés « *section 423 plans* » aux États-Unis, par exemple) sont considérés comme des plans d'options d'achat d'actions, à la différence des plans qui permettent simplement aux salariés de recevoir directement des actions ou d'acheter directement des actions de l'employeur.

3. Une option est dite « dans l'argent » lorsque le prix d'exercice de l'option est inférieur à la valeur marchande de l'action sous-jacente au moment de l'attribution de l'option. À l'inverse, une option d'achat est dite « en-dehors de l'argent » lorsque le prix d'exercice est égal ou supérieur à cette valeur marchande.

4. Le graphique présenté en annexe identifie les différents moments d'un plan d'options d'achat d'actions pour les salariés, avec les avantages qui s'y attachent.

5. Un autre avantage découle de l'exercice de l'option : les dividendes que le salarié pourra percevoir ultérieurement en tant qu'actionnaire.

6. Un problème similaire se posera pour une option américaine en cas de délai entre le moment où toutes les conditions attachées à l'option sont remplies (de sorte que le droit d'exercer l'option à une date ultérieure ne peut plus devenir caduc) et le début de la période au cours de laquelle l'option peut être exercée.

7. Cette liste n'est pas exhaustive puisque, dans certains pays, l'imposition peut intervenir à d'autres moments (par exemple, lorsque le salarié cesse d'être résident).

8. On notera que, dans un certain nombre de pays, le traitement fiscal des avantages résultant de l'option d'achat d'actions ou de la plus-value résultant de la vente des actions diffère selon la durée de détention des titres après qu'ils ont été acquis par le salarié.

9. Dans certains pays, l'obligation de retenue à la source qui est faite à l'employeur direct peut créer des difficultés administratives lorsque l'option est accordée par un tiers et n'est pas considérée comme étant accordée par l'employeur.

10. La différence entre les deux types de conflit est expliquée au paragraphe 32.5 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B du Modèle de Convention de l'OCDE.

11. Dans le cas d'une option « américaine », le droit d'acquérir une action peut être exercé pendant une certaine période (typiquement quelques années) ; dans le cas d'une option « européenne », ce droit ne peut être exercé qu'à un moment précis (soit à une date donnée).

12. Aux fins de cette formule, les seuls jours d'emploi à prendre en compte sont ceux qui concernent le plan d'options d'achat d'actions, c'est-à-dire les jours où les services sont rendus au même employeur ou à d'autres employeurs lorsque l'emploi par ces derniers est pris en compte pour remplir les conditions de durée d'emploi qu'exige l'acquisition de l'option.

13. Lorsque l'acquisition des options est progressive (par exemple, 25% par année au cours d'une période de quatre ans sous réserve d'un emploi continu auprès de la société durant cette période), la détermination de la période d'emploi pertinente doit se faire séparément pour chaque tranche acquise annuellement.

R (20)

14. En règle générale, un État n'impose un élément de revenu sur la base de la résidence que si le contribuable est résident de cet État au moment où il est réputé obtenir ce revenu en vertu du droit fiscal interne de cet État.

15. Les problèmes de prix de transfert qui peuvent se poser lorsque les coûts sont supportés par une société qui n'est pas l'employeur (dans le cas d'un plan d'options d'achat d'actions au niveau de la société mère, par exemple) ne sont pas examinés ici.

ANNEXE 1

ILLUSTRATION GRAPHIQUE

ILLUSTRATION GRAPHIQUE

Année :	**01**	**02**	**03**	**04**
Temps :	↓	↓	↓	↓
Stade :	**attribution de l'option**	**fin de la période d'acquisition des droits**	**exercice de l'option** (acquisition de l'action)	**Vente de l'action**
Prix :	prix de l'option		prix d'exercice de l'option	
			prix sur le marché de l'action acquise	prix sur le marché de l'action cédée
Valeur :	valeur de l'option au moment où elle est attribuée	valeur de l'option à la fin de la période d'acquisition des droits	valeur de l'option au moment de son exercice valeur de l'action acquise	 valeur de l'action cédée

R (20)

ANNEXE 2

MODIFICATIONS AU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE DE L'OCDE

On trouvera ci-après les modifications des Commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE qui résultent de la présente note (les modifications du texte actuel des Commentaires sont indiquées en ***italiques gras*** lorsqu'il s'agit d'une adjonction et sont ~~biffées~~ lorsqu'il s'agit d'une suppression) :

Commentaires sur l'article 13

1. Ajouter le paragraphe 32 suivant aux Commentaires sur l'article 13 :

> ***32. Il faut distinguer le gain en capital pouvant résulter de l'aliénation d'actions acquises par l'exercice d'une option d'achat d'actions attribuée à un salarié ou au membre d'un conseil d'administration ou de surveillance de l'avantage résultant de l'option d'achat d'actions qui relève des articles 15 ou 16. Les principes sur lesquels cette distinction se fonde sont examinés aux paragraphes 12.2 à 12.5 des Commentaires sur l'article 15 et au paragraphe 3.1 des Commentaires sur l'article 16.***

Commentaires sur l'article 15

2. Remplacer le paragraphe 2.1 des Commentaires sur l'article 15 par le texte suivant :

> 2.1. Les pays membres ont généralement compris l'expression « salaires, traitements et rémunérations similaires » comme incluant les avantages en nature reçus au titre d'un emploi (par exemple ***des options d'achat d'actions,*** l'usage d'une habitation ou d'une automobile, le bénéfice d'une assurance-maladie ou d'une assurance-vie et les adhésions à des clubs).

R (20)

3. Ajouter le paragraphe 2.2 suivant aux Commentaires sur l'article 15 :

> ***2.2 La condition prévue par l'article pour l'imposition par l'État de la source est que les salaires, traitements et autres rémunérations similaires proviennent de l'exercice d'un emploi dans cet État. Cette règle s'applique quel que soit le moment où ce revenu peut être versé, crédité ou autrement définitivement acquis par le salarié.***

4. Remplacer le paragraphe 7 des Commentaires sur l'article 15 par le paragraphe suivant :

> 7. Selon la troisième condition, si l'employeur possède ***un établissement stable*** dans l'État où l'activité salariée est exercée, ~~un établissement stable~~ l'exemption ~~n~~'est accordée ~~qu~~'à condition que la

rémunération ne soit pas ~~mise à la charge d'un~~ ***supportée par cet*** établissement stable ~~qu'il possède dans cet État~~. Les termes « supportée par » doivent être interprétés en fonction de la finalité de l'alinéa c) de l'article, qui est de garantir que l'exception prévue par le paragraphe 2 ne s'applique pas à la rémunération qui ~~est déductible, eu égard aux~~ ***pourrait donner lieu à déduction, compte tenu des*** principes énoncés à l'article 7 ***et de la nature de la rémunération***, lors du calcul des bénéfices d'un établissement stable situé dans État où l'emploi est exercé. À cet égard, il convient de noter que le fait que l'employeur a, ou n'a pas, effectivement ~~déduit~~ ***fait valoir une déduction pour*** la rémunération dans le calcul des bénéfices imputables à l'établissement stable n'est pas nécessairement probant, le véritable critère étant de savoir ~~si la rémunération bénéficierait d'une déduction à des fins fiscales~~ ***si toute déduction pouvant être opérée pour cette rémunération serait imputée à l'établissement stable***. Ce critère serait vérifié, par exemple, même dans les cas où aucun montant ne serait effectivement déduit, si cela était dû uniquement au fait que l'établissement stable était exonéré d'impôt dans le pays de la source ou que l'employeur décidait simplement de ne pas demander une déduction à laquelle il aurait droit. ***Il serait également vérifié si la rémunération n'était pas déductible uniquement en raison de sa nature (par exemple, lorsque l'État considère que l'émission d'actions dans le cadre d'un plan d'options d'achat d'actions destinées aux salariés n'ouvre pas droit à déduction), et non parce qu'elle ne doit pas être imputée à l'établissement stable***.

5. Ajouter le titre et les paragraphes 12 à 12.15 suivants aux Commentaires sur l'article 15 :

Traitement des options d'achat d'actions pour les salariés

R (20)

12. Les règles différentes d'un pays à l'autre qui s'appliquent à l'imposition des options d'achat d'actions pour les salariés créent des problèmes particuliers qui sont examinés ci-après. S'il est vrai qu'un grand nombre de ces problèmes se posent pour d'autres formes de rémunération des salariés, en particulier celles qui se fondent sur la valeur des actions de la société de l'employeur ou d'une société apparentée, ils sont particulièrement aigus dans le cas des options d'achat d'actions. Cela tient pour une large part à ce que les options d'achat d'actions sont souvent imposées à un moment (par exemple, lorsque l'option est exercée ou lorsque les actions sont vendues) qui est différent du moment où sont fournis les services d'emploi que ces options rémunèrent.

12.1 Comme il est indiqué au paragraphe 2.2, l'article autorise l'État de la source à imposer la fraction de l'avantage lié à l'option d'achat d'actions qui constitue une rémunération provenant de l'emploi exercé dans cet État,

même si l'impôt est perçu à un moment ultérieur, lorsque le salarié n'est plus employé dans cet État.

12.2 L'article s'applique à l'avantage lié à l'emploi qui résulte d'une option d'achat d'actions attribuée à un salarié quel que soit le moment où cet avantage est imposé, mais il faut distinguer cet avantage lié à l'emploi du gain en capital pouvant provenir de l'aliénation d'actions acquises par exercice de l'option. C'est cet article, et non l'article 13, qui s'applique à tout avantage découlant de l'option jusqu'à ce qu'elle soit exercée, vendue ou autrement aliénée (par exemple en cas d'annulation ou d'acquisition par l'employeur ou l'émetteur). Toutefois, dès lors que l'option a été exercée ou aliénée, l'avantage lié à l'emploi a été réalisé, et tout gain ultérieur sur les actions acquises (c'est-à-dire la valeur des actions telle qu'observée après l'exercice) est obtenu par le salarié en sa qualité d'investisseur-actionnaire et relève de l'article 13. En effet, c'est au moment de l'exercice que l'option — ce que le salarié a obtenu du fait de son emploi — s'éteint et que le bénéficiaire acquiert le statut d'actionnaire (et, généralement, investit de l'argent pour acquérir ce statut). Mais lorsque l'option qui a été exercée donne le droit au salarié d'acquérir des actions qui ne seront irrévocablement acquises qu'à la fin d'une période d'emploi exigée, il convient d'appliquer cet article à l'accroissement de valeur éventuellement observé jusqu'à la fin de la période d'emploi exigée qui est postérieure à l'exercice de l'option.

12.3 Le fait que l'article ne s'applique pas à l'avantage obtenu après l'exercice ou l'aliénation de l'option n'implique en aucune manière que l'imposition du revenu d'emploi en droit interne doive intervenir au moment de cet exercice ou de cette aliénation. Comme on l'a déjà indiqué, l'article n'impose aucune restriction quant au moment où le revenu en question peut être imposé par l'État de la source. Par conséquent, l'État de la source pourrait imposer le revenu en question au moment de l'attribution de l'option, au moment de l'exercice (ou de l'aliénation de l'option), au moment de la vente de l'action ou à tout autre moment. Toutefois, l'État de la source ne peut imposer que l'avantage lié à l'option même et pas ce qui correspond à la détention ultérieure des actions acquises par exercice de cette option (sauf dans les circonstances visées dans la dernière phrase du paragraphe précédent).

R (20)

12.4 Puisque le paragraphe 1 doit être interprété en ce sens qu'il s'applique à tout avantage découlant de l'option jusqu'à ce qu'elle soit exercée, vendue ou autrement aliénée, peu importe la qualification de cet avantage ou de tout élément de cet avantage en droit fiscal interne. En conséquence, alors même que l'article doit être interprété en ce sens qu'il permet à l'État de la source d'imposer l'avantage observé jusqu'au moment où l'option a été exercée, vendue ou autrement aliénée, c'est à cet État qu'il

appartient de se prononcer sur la façon d'imposer cet avantage, par exemple en tant que revenu d'emploi ou en tant que gain en capital. Si l'État de la source décide, par exemple, d'appliquer à l'option un impôt sur les gains en capital lorsque le salarié cesse d'être résident de ce pays, cet impôt sera autorisé en vertu de l'article. Il en sera de même dans l'État de la résidence. Par exemple, alors même que cet État aura un droit exclusif d'imposer l'accroissement de valeur de l'action observé après l'exercice, puisque cet accroissement de valeur sera considéré comme relevant de l'article 13 de la Convention, il pourra décider de l'imposer en tant que revenu d'emploi ou en tant que gain en capital en vertu de sa législation interne.

12.5 L'avantage découlant d'une option d'achat d'actions attribuée à un salarié ne relèvera pas en général de l'article 21, qui ne s'applique pas aux revenus régis par d'autres articles, ou de l'article 18, qui ne s'applique qu'aux retraites et aux rémunérations similaires, même si l'option est exercée après cessation de l'emploi ou départ en retraite.

12.6 Le paragraphe 1 autorise l'État de la source à imposer les salaires, traitements et autres rémunérations similaires reçus au titre d'un emploi salarié exercé dans cet État. Pour déterminer si et dans quelle mesure une option d'achat d'actions destinée à un salarié provient de l'emploi exercé dans un État, il faut dans chaque cas prendre en compte l'ensemble des faits et circonstances pertinents, notamment les conditions contractuelles qui se rapportent à cette option (par exemple, les conditions dans lesquelles l'option attribuée peut être exercée ou cédée). Il convient à cet effet d'appliquer les principes généraux suivants.

12.7 Le premier principe est qu'en règle générale une option d'achat d'actions destinée à un salarié ne doit pas être considérée comme se rapportant à des services fournis après la période d'emploi exigée pour que le salarié acquière le droit d'exercer cette option. Par conséquent, lorsqu'une option d'achat d'action est attribuée à un salarié à la condition qu'il exerce ses fonctions pour le même employeur (ou une entreprise associée) pendant trois ans, l'avantage lié à l'emploi qui découle de cette option ne doit généralement pas être attribué aux services accomplis après cette période de trois ans.

R (20)

12.8 Toutefois, pour l'application du principe qui précède, il importe de distinguer entre une période d'emploi exigée pour obtenir le droit d'exercer une option d'achat d'actions destinée à un salarié et un simple délai fixé pour l'exercice de l'option (délai de blocage). Ainsi, par exemple, une option qui est attribuée à un salarié à la condition qu'il reste au service du même employeur (ou d'une entreprise associée) pendant trois ans peut être considérée comme se rapportant aux services accomplis durant ces trois

ans, alors qu'une option qui est attribuée sans aucune condition d'emploi ultérieur, à un salarié à une certaine date, mais qui, en vertu des conditions dont elle est assortie, ne peut être exercée qu'après un délai de trois ans, ne doit pas être considérée comme se rapportant à l'emploi exercé durant ces années, puisque l'avantage lié à cette option serait obtenu par son bénéficiaire même s'il quittait son emploi immédiatement après l'attribution de l'option et attendait les trois années exigées avant de l'exercer.

12.9 Il importe également de distinguer deux situations : celle où une période d'emploi est exigée comme condition de l'acquisition du droit d'exercer l'option et celle où l'option déjà acquise peut devenir caduque si elle n'est pas exercée avant la cessation de l'emploi (ou à bref délai après la cessation de l'emploi). Dans la deuxième situation, l'avantage lié à l'option ne doit pas être considéré comme se rapportant aux services accomplis après l'acquisition de l'option, puisque le salarié a déjà obtenu l'avantage et pourrait en fait le réaliser à tout moment. La condition en vertu de laquelle l'option déjà acquise peut devenir caduque en cas de cessation de l'emploi n'est pas une condition pour l'acquisition de l'avantage, mais une condition en vertu de laquelle l'avantage déjà acquis peut ultérieurement être perdu. Cette distinction peut être illustrée par les exemples suivants :

- ***Exemple 1 : Le 1er janvier de l'année 1, une option d'achat d'actions est attribuée à un employé. L'acquisition de cette option est sujette à la condition que l'employé demeure à l'emploi du même employeur jusqu'au 1er janvier de l'année 3. Une fois cette condition remplie, l'option devient exerçable du 1er janvier de l'année 3 au 1er janvier de l'année 10 (il s'agit d'une option dite « américaine »[1]. Il est toutefois prévu que toute option qui n'aura pas été exercée deviendra caduque lors de la perte de l'emploi. Dans cet exemple, le droit d'exercer l'option est acquis le 1er janvier de l'année 3 (soit la date d'acquisition [vesting]) puisqu'il n'est plus nécessaire d'être employé après cette date pour obtenir le droit d'exercer l'option.***

R (20)

- ***Exemple 2 : Le 1er janvier de l'année 1, une option d'achat d'actions est attribuée à un employé. L'option a été accordée à la condition de ne pouvoir être exercée le 1er janvier de l'année 5 que s'il n'a pas été mis fin à l'emploi avant cette date. Dans cet exemple, le droit d'exercer l'option n'est pas acquis avant le 1er janvier de l'année 5 (soit la date***

1 Dans le cas d'une option « américaine », le droit d'acquérir une action peut être exercé pendant une certaine période (typiquement quelques années) ; dans le cas d'une option « européenne », ce droit ne peut être exercé qu'à un moment précis (soit à une date donnée).

d'exercice) puisqu'un emploi jusqu'à cette date est une condition requise pour l'acquisition du droit d'exercer l'option [vesting].

12.10 Il est des cas où ce premier principe ne devrait pas s'appliquer. Tel pourrait être le cas, par exemple, lorsque l'option d'achat d'actions est attribuée à un employé sans condition au moment où il prend ses fonctions, est transféré dans un autre pays ou accède à des responsabilités nouvelles et que, dans chaque cas, l'option est clairement liée aux nouvelles fonctions que le salarié exercera pendant une période déterminée. Dans ce cas, il peut être approprié de considérer que l'option se rapporte à ces nouvelles fonctions, même si le droit d'exercer cette option est acquis avant que ces fonctions n'aient été exercées. En outre, il y a des cas où une option devient exerçable sur un plan technique, mais où cette option confère au salarié le droit d'acquérir des actions qui ne seront pas acquises avant la fin d'une certaine période d'emploi. Dans ce cas, il pourrait être approprié de considérer que l'avantage lié à l'option se rapporte aux fonctions exercées durant toute la période écoulée entre l'attribution de l'option et l'acquisition des actions.

12.11 Le deuxième principe est qu'une option d'achat d'actions destinée à un salarié ne devrait être considérée comme se rapportant à des fonctions exercées avant le moment où elle est attribuée que pour autant que cette attribution vise à récompenser l'exercice de ces fonctions par le bénéficiaire pendant une durée précise. Tel serait le cas, par exemple, lorsque la rémunération est clairement fondée sur la performance passée du salarié durant une certaine période ou sur les résultats financiers passés de l'employeur et subordonnée au fait que le salarié a été employé par l'employeur ou une entreprise associée durant la période à laquelle se rapportent ces résultats financiers. De même, dans certains cas, il peut y avoir des éléments objectifs qui montrent que, durant une période d'emploi passée, les participants à un plan d'options d'achat d'actions étaient fondés à penser qu'une partie de leur rémunération au titre de cette période proviendrait du plan par l'attribution ultérieure d'options d'achat d'actions. Un tel élément pourrait être, par exemple, la pratique régulièrement observée d'un employeur ayant attribué un volume similaire d'options d'achat d'actions pendant plusieurs années, tant que rien n'indique que cette pratique pourrait être abandonnée. Sous réserve d'autres facteurs, ce type d'élément pourrait être très pertinent pour déterminer si et dans quelle mesure l'option d'achat d'actions se rattache à cette période d'emploi passée.

12.12 Lorsqu'une période d'emploi est exigée pour obtenir le droit d'exercer une option d'achat d'actions destinée à un salarié, mais que cette condition n'est pas appliquée dans certaines circonstances, par exemple lorsque l'employeur met fin à la relation d'emploi ou lorsque le salarié atteint l'âge

de la retraite, l'avantage lié à l'option d'achat d'actions doit être considéré comme se rattachant uniquement à la période de services effectivement accomplis au moment où ces circonstances se sont en fait produites.

12.13 Enfin, il peut y avoir des cas où certains facteurs amènent à penser que l'option vient récompenser des services passés, alors que d'autres facteurs semblent indiquer qu'elle est liée à des services futurs. En cas de doute, il faudrait admettre que les options d'achat d'actions sont généralement accordées aux salariés pour les inciter à améliorer leurs performances futures ou pour les fidéliser. En conséquence, les options d'achat d'actions attribuées aux salariés sont principalement liées à des services futurs. Cependant, tous les faits et circonstances devront être pris en compte avant de conclure ainsi et il y aura des cas où l'on pourra démontrer que l'option d'achat d'actions se rapporte à la fois à des périodes de service passés et à des périodes de services futurs (par exemple, l'option n'est attribuée que si le salarié a atteint un certain objectif de performance l'année précédente, mais ne peut être exercée que si le salarié continue d'exercer ses fonctions pendant encore trois ans).

12.14 Lorsque sur la base des principes qui précèdent une option d'achat d'actions est considérée comme se rapportant à un emploi exercé dans plus d'un État, il faudra déterminer, pour l'application de l'article 15 et des articles 23 A et 23 B, quelle est la fraction de l'avantage lié à l'option d'achat d'actions qui se rapporte à l'emploi exercé dans chaque État. Dans ce cas, l'avantage lié à l'emploi qui doit être imputé à l'option d'achat d'actions doit être considéré comme obtenu dans un pays donné en proportion du nombre de jours durant lesquels l'emploi a été exercé dans ce pays par rapport au nombre total de jours durant lesquels les services d'emploi auxquels se rapporte l'option d'achat d'actions ont été fournis. À cet effet, les seules périodes de service à prendre en compte sont celles qui sont pertinentes dans l'optique du plan d'options d'achat d'actions, autrement dit celles au cours desquelles les services sont fournis au même employeur ou à d'autres employeurs si l'emploi auprès de ceux-ci intervient dans le calcul de la période d'emploi exigée pour acquérir le droit d'exercer l'option.

R (20)

12.15 Les pays membres ont la possibilité de s'écarter de l'application au cas par cas des principes ci-dessus (paragraphes 12.7 à 12.14) en s'entendant sur une méthode spécifique dans un contexte bilatéral. Par exemple, deux pays imposant essentiellement au moment de l'exercice de l'option peuvent convenir, à titre de principe général, d'imputer le revenu d'une option se rapportant principalement à des services futurs aux services accomplis par un salarié dans les deux États entre la date de l'attribution et la date de l'exercice. Par conséquent, dans le cas d'options qui ne sont exerçables que lorsque le salarié a fourni des services à l'employeur pendant une certaine période, deux États pourraient convenir

d'une méthode imputant le revenu de l'option à chaque État en fonction du nombre de jours durant lesquels le salarié a exercé son emploi dans chaque État pour l'employeur au cours de la période se situant entre la date de l'attribution et la date de l'exercice. Un autre exemple serait celui de deux. pays appliquant un régime fiscal similaire aux options d'achat d'actions destinées aux salariés et adoptant des dispositions qui confèrent à l'un des États contractants le droit exclusif d'imposition de l'avantage lié à l'emploi, même si une fraction mineure des services d'emploi auxquels l'option se rapporte ont été fournis dans l'autre État. Bien entendu, les pays membres devront faire preuve de prudence dans l'adoption de telles méthodes, parce qu'elles peuvent entraîner une double imposition ou une double non-imposition si une partie de l'emploi est exercée dans un État tiers qui n'applique pas une méthode similaire.

Commentaires sur l'article 16

6. Remplacer le paragraphe 1.1 des Commentaires sur l'article 16 par le texte suivant :

> 1.1 Les pays membres ont généralement compris l'expression « tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires » comme incluant les avantages en nature reçus par une personne en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société (par exemple ***des options d'achat d'actions***, l'usage d'une habitation ou d'une automobile, le bénéfice d'une assurance-maladie ou d'une assurance-vie et les adhésions à des clubs).

7. Ajouter le paragraphe 3.1 suivant aux Commentaires sur l'article 16:

> ***3.1 Un grand nombre des problèmes examinés aux paragraphes 12 à 12.15 des Commentaires sur l'article 15 à propos des options d'achat d'actions attribuées aux salariés se posent également dans le cas des options d'achat d'actions attribuées aux membres du conseil d'administration ou de surveillance d'une société. Dans la mesure où les options d'achat d'actions sont attribuées à un résident d'un État contractant en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est résidente d'un autre État, cet autre État aura le droit d'imposer la fraction de l'avantage lié à l'option d'achat d'actions qui constitue des tantièmes, jetons de présence ou rétributions similaires (voir le paragraphe 1.1 ci-dessus), même si l'impôt est perçu ultérieurement, lorsque la personne n'est plus membre de ce conseil d'administration ou de surveillance. L'article s'applique à l'avantage provenant d'une option d'achat d'actions attribuée aux membres du conseil d'administration ou de surveillance indépendamment du moment où cet avantage est imposé, mais il faut distinguer l'avantage en question du gain***

R (20)

en capital pouvant provenir de l'aliénation d'actions acquises par exercice de l'option. C'est cet article, et pas l'article 13, qui s'applique à tout avantage provenant de l'option même jusqu'à ce qu'elle soit exercée, vendue ou autrement aliénée (par exemple, par annulation ou par acquisition par la société ou par l'émetteur). Mais une fois que l'option a été exercée ou aliénée, l'avantage imposable au titre de l'article a été réalisé et tout gain ultérieur sur les actions acquises (c'est-à-dire la plus-value sur les actions après l'exercice de l'option) aura été obtenu par le membre du conseil d'administration ou du conseil de surveillance en sa qualité d'investisseur-actionnaire et relèvera de l'article 13. En effet, c'est au moment de l'exercice que l'option — ce que le membre du conseil d'administration ou de surveillance a obtenu ès qualités — disparaît et le bénéficiaire acquiert le statut d'actionnaire (et généralement investit de l'argent pour le devenir).

Commentaires sur les articles 23 A et 23 B

8. Ajouter les paragraphes suivants 4.1 à 4.3 aux Commentaires sur les articles 23 A et 23 B :

4.1 L'article 4 ne traite toutefois que des cas d'assujettissement intégral concurrent. Le conflit dans le cas a) ne peut donc pas être résolu si le même élément de revenu fait l'objet d'un assujettissement total à l'impôt dans les deux pays, mais à des moments différents. L'exemple suivant illustre ce problème. Supposons qu'un résident de l'État R1 tire un avantage imposable d'une option d'achat d'actions destinée aux salariés qui lui est attribuée. L'État R1 impose cet avantage au moment de l'attribution de l'option. L'intéressé devient ultérieurement résident de l'État R2, qui impose l'avantage au moment de l'exercice de l'option. Dans ce cas, la personne en question est imposée dans chaque État au moment où elle est résidente de cet État et l'article 4 ne règle pas cette question, puisqu'il n'y a pas résidence concurrente dans les deux États.

R (20)

4.2 En pareille situation, le conflit sera ramené à celui du cas b) et réglé en conséquence dans la mesure où les services d'emploi auxquels l'option se rapporte ont été fournis dans l'un des États contractants de manière à être imposables dans cet État en vertu de l'article 15, parce que c'est l'État où l'emploi en question est exercé. En effet, dans ce cas, l'État où les services ont été fournis sera l'État de la source aux fins d'élimination de la double imposition par l'autre État. Peu importe que le premier État n'applique pas l'impôt au même moment (voir le paragraphe 32.8). Peu importe également que l'autre État considère qu'il applique l'impôt en tant qu'État de la résidence et non en tant qu'État de la source (voir la dernière phrase du paragraphe 8).

4.3 Toutefois, lorsque les services d'emploi concernés n'ont pas été fournis dans l'un ou l'autre État, on n'aura pas affaire à un conflit dû à une double imposition source-résidence. Dans ce cas, on pourra utiliser la procédure amiable. L'une des solutions possibles serait que les autorités compétentes des deux États conviennent que chaque État accorde un allégement en ce qui concerne l'impôt fondé sur la résidence qui a été perçu par l'autre État sur la fraction de l'avantage lié aux services fournis durant la période au cours de laquelle le salarié était résident de cet autre État. Par conséquent, dans l'exemple ci-dessus, si les services d'emploi concernés avaient été fournis dans un État tiers avant que la personne ne devienne résidente de l'État R2, il serait logique que l'autorité compétente de l'État R2 accepte d'accorder l'allégement (par la méthode de l'imputation ou par la méthode de l'exemption) au titre de l'impôt perçu par l'État R1 sur la fraction de l'avantage lié à l'emploi qui se rapporte aux services fournis dans l'État tiers, puisqu'au moment où ces services ont été fournis, le contribuable était résident de l'État R1, et pas de l'État R2, aux fins de la convention entre ces deux États.

9. Ajouter le paragraphe suivant 32.8 et le titre suivant aux Commentaires sur les articles 23 A et 23 B :

F. Décalage quant au moment de l'imposition

32.8 Les dispositions de la Convention qui autorisent l'État de la source à imposer des éléments particuliers de revenu ou de capital ne prévoient aucune restriction quant au moment où l'impôt en question doit être appliqué (voir, par exemple, le paragraphe 2.2 des Commentaires sur l'article 15). Puisque aussi bien l'article 23 A que l'article 23 B exigent que l'allégement soit accordé lorsqu'un élément de revenu ou de capital peut être imposé par l'État de la source conformément aux dispositions de la Convention, il s'ensuit que cet allégement doit être accordé quel que soit le moment où l'impôt est exigé par l'État de la source. L'État de la résidence doit donc accorder l'allégement de la double imposition par la méthode de l'imputation ou de l'exemption pour cet élément de revenu ou de capital, même si l'État de la source l'impose au cours d'une année antérieure ou postérieure. Toutefois, certains États ne suivent pas le libellé de l'article 23 A ou de l'article 23 B dans leurs conventions bilatérales et subordonnent l'allégement de la double imposition qu'ils accordent en vertu des conventions fiscales à ce qu'ils accordent en vertu de leur législation nationale. On attend néanmoins de ces pays qu'ils recherchent d'autres moyens (par exemple, la procédure amiable) pour alléger la double imposition qui pourrait sinon se produire dans le cas où l'État de la source applique l'impôt au cours d'une année fiscale différente.

Améliorer la résolution des différends en matière de conventions fiscales

(adopté par le Comité des affaires fiscales le 30 janvier 2007)

Table des matières

Introduction . . . . . R(21)-2

A. Arbitrage des questions non résolues dans le cadre d'une procédure amiable . . . . . R(21)-3
Paragraphe proposé . . . . . R(21)-5
Commentaires proposés pour le nouveau paragraphe . . . . . R(21)-6
ANNEXE : Modèle d'accord amiable sur l'arbitrage . . . . . R(21)-17

B. Autres modifications proposées aux Commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE . . . . . R(21)-36
1. Exigences relatives aux délais . . . . . R(21)-36
2. Probabilité d'une imposition non conforme à la Convention . . R(21)-40
3. Refus d'accéder à la procédure amiable . . . . . R(21)-42
4. Suspension du recouvrement de l'impôt . . . . . R(21)-45
5. Suspension ou annulation des paiements d'intérêts et des sanctions . . . . . R(21)-48
6. PA et ajustements corrélatifs . . . . . R(21)-49
7. Relation entre le droit interne et la PA . . . . . R(21)-51
8. Portée du paragraphe 3 de l'article 25 . . . . . R(21)-54

C. Suivi des autres propositions du rapport d'étape de 2004 . . . . . R(21)-56
1. Manuel pour des procédures amiables efficaces . . . . . R(21)-56
2. Cadre des déclarations concernant la procédure amiable . . . R(21)-57
3. Allègement partiel de la double imposition . . . . . R(21)-58
4. Cohérence, concurrence et non-discrimination . . . . . R(21)-58
5. Ajustements secondaires . . . . . R(21)-59
6. Cas triangulaires . . . . . R(21)-59

ANNEXE 1. Travaux faisant suite aux propositions contenues dans le rapport d'étape de 2004 . . . . . R(21)-60

ANNEXE 2. Statistiques du programme de procédures amiables pour l'année [2006] . . . . . R(21)-68

INTRODUCTION

1. Le 27 juillet 2004, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a publié un rapport d'étape consacré à ses travaux visant à améliorer la résolution des différends en matière de fiscalité internationale. Ce rapport, intitulé « Améliorer le processus de résolution des différends fiscaux internationaux »[1], comprenait 31 propositions visant à rendre plus efficace le règlement des différends en matière de conventions fiscales par l'intermédiaire de la procédure amiable (PA).

2. Un certain nombre de ces propositions ont été rédigées à l'intention des administrations fiscales. Certaines visaient à une plus grande transparence par la diffusion d'informations sur l'organisation des fonctions des autorités compétentes et sur les procédures applicables aux accords amiables dans les différents pays. Conséquence directe des travaux menés sur ces propositions, ces informations sont désormais diffusées par l'intermédiaire du site Web de l'OCDE, qui propose une liste mise à jour périodiquement de « fiches par pays sur les procédures amiables », pour les pays de l'OCDE et les économies non membres[2].

3. D'autres propositions nécessitaient des travaux additionnels. La note, intitulée « Propositions pour améliorer les mécanismes de résolution des différends en matière de conventions fiscales », qui a été diffusée comme projet pour commentaires (le « projet pour commentaires ») le 1er février 2006, présentait les résultats de ce travail de suivi. Elle comprenait diverses modifications rédactionnelles apportées au Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, portant principalement sur l'ajout d'un processus d'arbitrage permettant de résoudre les désaccords pouvant surgir lors de procédures amiables, ainsi qu'une proposition visant à rédiger un Manuel pour des procédures amiables efficaces.

4. Un certain nombre de commentaires écrits ont été reçus au sujet de ce projet pour commentaires. En outre, une réunion de consultation publique, ayant réuni plus de 150 participants, s'est tenue à Tokyo le 13 mars 2006. Suite à cette réunion et ces commentaires, un certain nombre de changements ont été apportés aux propositions de modifications du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE inclus dans le projet pour commentaires. Ces changements sont inclus dans cette note, qui a été approuvée par le Comité des affaires fiscales le 30 janvier 2007.

R (21)

5. La section A de cette note comprend la version révisée de la proposition visant à ajouter au Modèle de Convention fiscale de l'OCDE une procédure d'arbitrage permettant de traiter les questions non résolues qui empêchent les autorités compétentes de conclure un accord amiable. La question de l'interaction entre la procédure d'arbitrage proposée et les recours juridiques internes a d'ailleurs été un des thèmes dominants de la réunion de

consultation publique du mois de mars 2006 ainsi que d'un certain nombre de commentaires écrits. Les participants des milieux d'affaires ont fait part de leur inquiétude quant à la proposition selon laquelle il serait nécessaire de renoncer aux procédures de recours juridiques internes pour que les questions non résolues puissent être soumises à arbitrage. En réponse à ces commentaires, le Comité a modifié sa proposition et a décidé que la personne ayant effectué la demande de procédure amiable (ainsi que toute autre personne concernée par l'affaire en question) ne doit pas être contrainte à renoncer à ses droits de recours internes pour pouvoir solliciter une procédure d'arbitrage. Les changements apportés à la précédente version de la section A ont pour objectif principal de mettre en œuvre une telle solution.

6. La section B comprend une version légèrement remaniée des modifications des Commentaires sur l'article 25 qui portent sur les propositions du rapport d'étape de 2004 relatives aux diverses questions pouvant se poser lors de procédures amiables.

7. Les modifications du Modèle de Convention fiscale qui figurent aux sections A et B seront incluses dans la prochaine mise à jour du Modèle, qui sera publiée en 2008.

8. La section C traite du suivi des autres propositions du rapport d'étape de 2004. Elle se réfère au Manuel en ligne pour des procédures amiables efficaces (« MEMAP »), rédigé pour donner suite à un certain nombre de propositions émises lors du rapport d'étape de 2004. Ce manuel explicite les différentes étapes de la procédure amiable, examine certains points la concernant et, si nécessaire, présente les pratiques exemplaires. Il est disponible à l'adresse *www.oecd.org/ctp/memap* et sera mis à jour périodiquement pour tenir compte des derniers développements. La section C contient également un formulaire-cadre pour la déclaration des cas de procédure amiable que le Comité a l'intention d'utiliser pour collecter et diffuser des informations statistiques sur les cas de procédure amiable.

9. L'annexe 1 énumère la totalité des propositions incluses dans le rapport d'étape de 2004 et, lorsque des travaux de suivi ont été demandés, elle se réfère à la partie de ce rapport qui décrit la manière dont il a été donné suite à la proposition. L'annexe 2 contient le formulaire cadre mentionné à la section C.

A. ARBITRAGE DES QUESTIONS NON RÉSOLUES DANS LE CADRE D'UNE PROCÉDURE AMIABLE

10. Sous sa forme actuelle, la procédure amiable (« PA ») constitue généralement un mode de règlement efficace et efficient des différends fiscaux internationaux. Toutefois, il arrivera inévitablement que certains cas

ne puissent faire l'objet d'un règlement satisfaisant dans le cadre de la PA. De telles situations se présentent généralement lorsque les pays concernés ne peuvent convenir, pour un cas particulier, que l'imposition dans les deux États est conforme à la Convention. Puisque la PA dans sa structure actuelle n'impose pas aux pays de se mettre d'accord sur une interprétation commune de la Convention, mais seulement de s'en efforcer, il peut en résulter la non-résolution d'un cas de double imposition ou encore une « imposition non conforme à la Convention » lorsque les pays ne parviennent pas à un accord.

11. Le fait que la PA dans sa forme actuelle ne permette pas de mettre en œuvre toutes les démarches permettant de régler définitivement les dossiers a été souligné par les représentants des milieux d'affaires et des administrations fiscales comme l'un des principaux obstacles à l'efficacité de cette procédure. C'est pourquoi les contribuables hésitent à engager les moyens nécessaires pour l'ouverture d'une PA et les autorités compétentes ne sont pas incitées à prendre toutes les mesures nécessaires pour assurer un règlement rapide des questions soulevées.

12. La PA peut donc être améliorée par l'ajout de techniques supplémentaires de règlement des différends, lesquelles peuvent contribuer à résoudre les problèmes ayant empêché des pays de parvenir à un accord au terme d'une PA. Ainsi, dans la mesure du possible, les différends fiscaux internationaux feront l'objet d'un règlement définitif, équitable, neutre et fondé sur des principes, tant pour les pays que pour les contribuables concernés. La réduction du nombre de différends fiscaux transnationaux non résolus en résultant constitue clairement un objectif important des travaux de l'OCDE. Toutefois, le recours à ces techniques doit faire partie intégrante de la PA et ne doit pas constituer une solution de rechange pour résoudre des différends relatifs à des conventions fiscales entre États, ce qui risquerait de porter préjudice à l'efficacité de la procédure amiable. Leur objectif est de garantir que les autorités compétentes seront en mesure de proposer au contribuable une solution amiable à l'affaire qu'il a soumise. Cependant, chaque fois qu'elles seront en mesure de résoudre leurs divergences sur les modalités d'application de la Convention sans qu'il soit nécessaire de recourir à des techniques supplémentaires, ces dernières n'auront pas à être mises en application.

R (21)

13. Ces techniques supplémentaires peuvent améliorer l'efficacité de la PA proprement dite, même dans les cas où le recours à ces techniques n'est pas nécessaire. Le seul fait que ces techniques existent peut encourager l'utilisation accrue de la PA dans la mesure où tant les pouvoirs publics que les contribuables sauront d'emblée que le temps et les efforts investis dans la PA aboutiront vraisemblablement à un résultat satisfaisant. En outre, les gouvernements auront intérêt à veiller à ce que la PA soit menée efficacement afin de ne pas devoir ultérieurement engager de procédures supplémentaires.

De plus, l'adoption de techniques supplémentaires de résolution des différends réduira le risque de procédures judiciaires/juridictionnelles internes à la fois onéreuses, longues et potentiellement conflictuelles.

14. Pour ces raisons, le rapport d'étape de 2004 a indiqué qu'une proposition concernant la résolution obligatoire des questions non résolues dans le cadre d'une procédure amiable devrait être élaborée. À la suite de cette proposition, le Comité a conclu que le paragraphe additionnel ci-dessous (ainsi que ses Commentaires et l'annexe correspondante) devrait être ajouté à l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE pour permettre l'arbitrage des questions non résolues qui empêchent les autorités compétentes d'aboutir, dans un délai de deux ans, à un accord dans une affaire faisant l'objet d'une procédure amiable.

Paragraphe proposé

15. On trouvera ci-dessous une version remaniée du nouveau paragraphe proposé qui a été incluse dans le projet pour commentaires du 1er février 2006. Ces changements font essentiellement suite à la décision de ne pas exiger que le demandeur renonce à un recours interne avant de pouvoir entamer le processus d'arbitrage.

Ajouter le nouveau paragraphe 5 suivant à l'article 25 :

5. Lorsque

a) en vertu du paragraphe 1, une personne a soumis un cas à l'autorité compétente d'un État contractant en se fondant sur le fait que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants ont entraîné pour cette personne une imposition non conforme aux dispositions de cette Convention, et

b) que les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord permettant de résoudre ce cas en vertu du paragraphe 2 dans un délai de deux ans à compter de la présentation du cas à l'autorité compétente de l'autre État contractant,

les questions non résolues soulevées par ce cas doivent être soumises à arbitrage si la personne en fait la demande. Ces questions non résolues ne doivent toutefois pas être soumises à arbitrage si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des États. À moins qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable par lequel la décision d'arbitrage est appliquée, cette décision lie les deux États contractants et doit être appliquée quels que soient les délais prévus par le droit interne de ces États. Les autorités compétentes des États contractants règlent par accord amiable les modalités d'application de ce paragraphe.[1]

[Texte de la note de bas de page, qui devrait se trouver sur la même page :]

1 Dans certains États, la législation nationale ou des considérations de politique ou d'administration fiscales peuvent ne pas permettre ou ne pas justifier le type de résolution des différends envisagé dans ce paragraphe. De plus, quelques États peuvent vouloir n'inclure ce paragraphe que dans les conventions les liant à certains États. Pour ces raisons, ce paragraphe ne devrait être inclus dans une convention que lorsque chaque État considère que ceci est approprié compte tenu des facteurs indiqués au paragraphe 65 des Commentaires sur ce paragraphe. Cependant, comme l'indique le paragraphe 74 de ces Commentaires, d'autres États peuvent être en mesure de convenir de supprimer du paragraphe la condition selon laquelle les questions non résolues ne doivent pas être soumises à arbitrage si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un de leurs tribunaux judiciaires ou administratifs.

Commentaires proposés pour le nouveau paragraphe

16. Le texte suivant est une version révisée des Commentaires sur le nouveau paragraphe (d'autres modifications seront apportées aux Commentaires lorsque les paragraphes suivants seront inclus dans le Modèle de Convention fiscale).

Remplacer les paragraphes 45 à 48 des Commentaires sur l'article 25 et le titre les précédant par le nouveau titre et les nouveaux paragraphes 45 à 69 (et renuméroter les paragraphes 49 à 54 existants qui deviennent les paragraphes 70 à 75)

~~IV Observations finales~~

~~45. Dans l'ensemble, la procédure amiable a donné satisfaction. La pratique conventionnelle a montré que l'article 25 représente généralement le maximum de ce que les États contractants sont prêts à accepter. Il ne faut toutefois pas se dissimuler que, du point de vue du contribuable, cette disposition n'est pas encore entièrement satisfaisante. La raison en est que les autorités compétentes ne sont tenues que de rechercher une solution et n'ont pas l'obligation d'en trouver une (*cf.* paragraphe 26 ci-dessus). La conclusion d'un accord amiable dépend, dans une large mesure, des pouvoirs de transaction laissés aux autorités compétentes par leur droit interne. Dès lors, si une convention est interprétée ou appliquée différemment dans deux États contractants et si, dans le cadre de la procédure amiable, les autorités compétentes ne peuvent se mettre d'accord sur une solution commune, une double imposition, contraire au sens et à l'objectif d'une convention pour éviter la double imposition, reste possible.~~

R (21)

~~46. Il est difficile d'éviter cette situation sans sortir du cadre de la procédure amiable. Une amorce de solution pourrait être trouvée dans la~~

~~demande d'un avis arbitral, procédure selon laquelle les deux États contractants conviendraient de demander l'avis d'un tiers impartial, la décision définitive demeurant toutefois réservée aux États.~~

~~47. Les dispositions figurant dans la présente Convention ainsi que les Commentaires y relatifs sont le fruit de travaux internationaux menés en étroite collaboration au sein du Comité des affaires fiscales. Une solution simple consisterait donc à prendre l'avis du Comité des affaires fiscales sur le sens précis à donner aux dispositions lorsque des difficultés spéciales d'interprétation se présenteraient sur des points particuliers. Cette méthode, qui entrerait dans le cadre du mandat et des objectifs du Comité visant à éviter la double imposition, pourrait contribuer très utilement à assurer l'harmonisation souhaitable dans l'application des dispositions en question.~~

~~48. Une autre solution est celle de l'arbitrage. Cette solution a été adoptée par les pays Membres des Communautés européennes par le biais de la Convention multilatérale d'arbitrage conclue entre ces pays, convention qui a été signée le 23 juillet 1990 et qui prévoit que certaines situations de double imposition qui n'ont pu être réglées par la procédure amiable doivent être soumises à une procédure d'arbitrage. De même, certaines conventions bilatérales récentes prévoient que les États contractants peuvent convenir de soumettre leurs différends à l'arbitrage.~~

Paragraphe 5

45. Ce paragraphe stipule que, dans les cas où les autorités compétentes ne peuvent parvenir à un accord en application du paragraphe 2 dans un délai de deux ans, les questions non résolues seront, à la demande de la personne ayant soumis le cas, résolues par arbitrage. Ce processus ne dépend pas de l'autorisation préalable des autorités compétentes : une fois satisfaites les exigences procédurales, les questions non résolues empêchant de parvenir à un accord amiable doivent être soumises à arbitrage.

R (21)

46. Le processus d'arbitrage prévu par ce paragraphe ne constitue pas une alternative ou un recours supplémentaire : lorsque les autorités compétentes sont parvenues à un accord ne laissant subsister aucune question non résolue quant à l'application de la Convention, aucune question ne peut être soumise à arbitrage, même si la personne ayant demandé la procédure amiable estime que l'accord dont ont convenu les autorités compétentes ne constitue pas une solution correcte dans son cas. Ce paragraphe constitue ainsi un prolongement de la procédure amiable qui permet d'en améliorer l'efficacité en garantissant que,

lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à s'accorder sur une ou plusieurs questions empêchant la résolution du cas présenté, une solution sera quand même possible en soumettant ces questions à un arbitrage ayant force obligatoire. Ainsi, en vertu de ce paragraphe, la résolution du cas présenté reste le fruit de la procédure amiable alors que la résolution d'une question particulière empêchant un accord dans ce cas fait l'objet d'une procédure d'arbitrage. Ainsi la procédure définie au paragraphe 5 diffère-t-elle d'autres formes de procédures d'arbitrage commercial (ou entre un État et une entreprise du secteur privé) selon lesquelles la commission d'arbitrage a compétence pour résoudre l'ensemble de l'affaire.

47. Il convient toutefois de reconnaître que, dans certains États, le droit interne, la politique nationale ou encore certaines considérations administratives n'autorisent pas ou ne justifient pas le type d'arbitrage prévu dans ce paragraphe. Par exemple, certains obstacles constitutionnels pourraient empêcher des arbitres de se prononcer sur des questions fiscales. De plus, certains pays peuvent ne pouvoir inclure ce paragraphe que dans leurs conventions avec certains États. Pour ces différentes raisons, ce paragraphe doit uniquement être inclus dans une convention lorsque chaque État conclut que le processus peut être mis en œuvre efficacement.

48. De plus, certains États peuvent souhaiter inclure le paragraphe 5 mais limiter son champ d'application à un ensemble de cas plus restreint. L'accès à l'arbitrage pourrait par exemple n'être autorisé que dans le cadre de cas portant sur des questions de nature essentiellement factuelle. On pourrait également prévoir que l'arbitrage soit toujours possible pour des questions soulevées dans certaines catégories de cas, par exemple les cas de nature très factuelle tels ceux portant sur des prix de transfert ou sur l'existence d'un établissement stable, et qu'il puisse être autorisé au cas par cas pour d'autres questions.

R (21)

49. Les États membres de l'Union européenne doivent assurer la coordination du champ d'application du paragraphe 5 et de leurs obligations en vertu de la Convention d'arbitrage applicable au sein de l'Union européenne.

50. Le contribuable doit pouvoir demander un arbitrage sur les questions non résolues pour tous les cas de procédure amiable qui ont été présentés en vertu du paragraphe 1 au motif que les mesures prises par l'un des États contractants ou par ces deux États ont entraîné une imposition non conforme aux dispositions de cette Convention pour la personne concernée. Lorsque la procédure amiable est impossible, par

exemple du fait d'infractions graves pouvant entraîner de lourdes peines (voir le paragraphe 18.5), il est évident que le paragraphe 5 ne pourra s'appliquer.

51. Lorsque deux États contractants n'ayant pas inclus ce paragraphe dans leur convention souhaitent recourir à un processus d'arbitrage d'application générale ou pour régler un dossier particulier, ils ont toujours la possibilité de le faire par accord amiable. Dans ce cas, les autorités compétentes peuvent conclure un accord amiable correspondant au modèle présenté en annexe, auquel elles ajoutent le premier paragraphe suivant :

1. Lorsque

   a) en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 de la Convention, une personne a soumis un cas à l'autorité compétente d'un État contractant en se fondant sur le fait que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants ont entraîné pour cette personne une imposition non conforme aux dispositions de cette Convention, et que

   b) les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord permettant de résoudre ce cas en vertu du paragraphe 2 dans un délai de deux ans à compter de la présentation du cas à l'autorité compétente de l'autre État contractant,

   les questions non résolues soulevées par ce cas doivent être soumises à arbitrage conformément aux dispositions qui suivent si la personne en fait la demande. Ces questions non résolues ne doivent toutefois pas être soumises à arbitrage si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des États. À moins qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable par lequel la décision d'arbitrage est appliquée, les autorités compétentes acceptent par la présente de se considérer liées par la décision d'arbitrage et de résoudre le cas conformément aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 25 en se fondant sur cette décision.

Cet accord devrait également couvrir les diverses questions structurelles et procédurales abordées dans l'annexe. Bien que les autorités compétentes ayant conclu un tel accord seraient tenues de respecter ce processus, un tel accord serait donné dans le cadre de la procédure amiable et ne serait donc effectif que tant que les autorités compétentes conviennent de suivre cette procédure pour traiter et régler les dossiers qui n'ont pu l'être par la procédure amiable traditionnelle.

52. Le paragraphe 5 prévoit qu'une personne ayant soumis un cas à l'autorité compétente d'un État contractant en vertu du paragraphe 1 en se fondant sur le fait que les mesures prises par l'un des États contractants ou par ces deux États ont entraîné pour cette personne une imposition non conforme aux dispositions de cette Convention, peut demander que toute question non résolue liée à ce cas soit soumise à un arbitrage. Cette demande peut être formulée à tout moment une fois écoulée une période de deux ans suivant le moment où le cas est présenté à l'autorité compétente de l'autre État contractant. Le recours à l'arbitrage n'est donc pas automatique ; la personne qui a présenté le cas peut préférer attendre une période plus longue que deux ans (afin par exemple de laisser davantage de temps aux autorités compétentes pour résoudre ce cas conformément aux dispositions du paragraphe 2) ou simplement ne pas poursuivre la procédure. Les États sont libres de stipuler qu'un délai plus long sera dans certains cas nécessaire avant que la demande puisse être formulée.

53. En vertu du paragraphe 2 de l'article 25, les autorités compétentes doivent s'efforcer de résoudre un cas qui leur est soumis en application du paragraphe 1 en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention. Aux fins du paragraphe 5, un cas ne doit donc pas être considéré comme ayant été résolu dès lors qu'il existe au moins un point de désaccord entre les autorités compétentes et que ce point, selon l'une de ces autorités, montre que l'imposition n'a pas été conforme à la Convention. L'une des autorités compétentes ne peut donc décider unilatéralement qu'un tel cas est clos et que la personne concernée ne peut demander l'arbitrage sur les questions non résolues ; de même, les deux autorités compétentes ne peuvent considérer que le cas a été résolu et refuser la demande d'arbitrage s'il existe encore des questions non résolues qui les empêchent d'aboutir à un accord sur le fait qu'il n'y a pas eu d'imposition non conforme à la Convention. Cependant, lorsque les deux autorités compétentes conviennent que l'imposition par les deux États a été conforme à la Convention, il n'y a pas de question non résolue et le cas peut être considéré comme résolu, même dans le cas où il pourrait y avoir une double imposition non éliminée par les dispositions de la Convention.

R (21)

54. La procédure d'arbitrage n'est applicable que dans les cas où la personne concernée considère qu'une imposition non conforme aux dispositions de la Convention a effectivement été le résultat de mesures prises par l'un des deux États contractants ou par ces deux États ; en revanche, elle n'est pas applicable dans les cas où l'on soutient que de telles mesures pourraient éventuellement entraîner une telle imposition même si de tels cas peuvent être présentés aux autorités compétentes

en vertu du paragraphe 1 de l'article (voir le paragraphe 52 ci-dessus). À cet effet, il faut considérer que l'imposition est due aux mesures prises par l'un des États contractants ou par ces deux États dès lors que, par exemple, l'impôt a été payé, cotisé ou déterminé d'une autre manière ou même dans les cas où le contribuable a reçu officiellement une notification des autorités fiscales selon laquelle elles envisagent de l'imposer sur un certain élément de revenu.

55. Tel qu'il est rédigé, le paragraphe 5 ne prévoit l'arbitrage que pour les questions non résolues faisant l'objet d'une demande formulée en vertu du paragraphe 1 de l'article. Les États qui souhaitent élargir le champ d'application du paragraphe aux cas de procédure amiable couverts par le paragraphe 3 de l'article ont la possibilité de le faire. Dans certains cas, une procédure amiable peut résulter d'autres dispositions spécifiques d'une convention, telles que l'alinéa 2 *b*) de l'article 4. Selon cet alinéa, les autorités compétentes sont, dans certains cas, tenues de régler d'un commun accord la question de la situation d'un particulier qui est résident des deux États contractants. Comme l'indique le paragraphe 20 des Commentaires sur l'article 4, ces cas doivent être résolus conformément à la procédure prévue à l'article 25. Si les autorités compétentes ne parviennent pas à un accord sur ce cas et qu'il en résulte une imposition non conforme à la Convention (en vertu de laquelle le particulier ne doit être résident que d'un seul État aux fins de la Convention), la situation du contribuable relève du paragraphe 1 de l'article 25 et, par conséquent, le paragraphe 5 est applicable.

56. Dans certains États, les autorités compétentes peuvent avoir la possibilité de déroger à une décision judiciaire sur un point particulier dans le cadre d'un cas soumis aux autorités compétentes. Ces États ont par conséquent la possibilité d'omettre la seconde phrase de ce paragraphe.

57. La présentation d'un cas à l'autorité compétente de l'autre État, qui correspond au début de la période de deux ans mentionnée dans le paragraphe, peut être le fait de la personne ayant soumis le cas à l'autorité compétente du premier État en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 (par exemple en présentant ce cas à l'autorité compétente de l'autre État au même moment ou ultérieurement) ou de l'autorité compétente du premier État. Cette dernière contacterait alors l'autorité compétente de l'autre État en vertu du paragraphe 2 si elle ne parvient pas elle-même à une solution satisfaisante pour résoudre ce cas. Lorsqu'il s'agit de déterminer le début de cette période de deux ans, un cas ne sera considéré comme ayant été présenté à l'autorité compétente de l'autre État que si suffisamment de renseignements lui ont été soumis pour qu'elle puisse décider du bien-fondé de l'objection sous-jacente.

L'accord amiable déterminant les modalités d'application du paragraphe 5 (voir l'annexe) devrait mentionner quels types de renseignements sont en principe suffisants à cet effet.

58. Le paragraphe aborde également la relation entre le processus d'arbitrage et le droit aux voies de recours internes. Afin que le processus d'arbitrage soit efficace et pour éviter des décisions contradictoires, une personne ne peut être autorisée à recourir à un processus d'arbitrage si les questions soumises à l'arbitrage ont déjà été résolues par le biais d'une procédure judiciaire dans l'un ou l'autre des États (ce qui signifie qu'un tribunal judiciaire ou administratif de l'un des États contractants a déjà rendu sur ces questions une décision qui s'applique à cette personne). Cette disposition est cohérente avec l'approche adoptée par la plupart des pays en ce qui concerne la procédure amiable, approche selon laquelle :

a) Une personne ne peut simultanément poursuivre une procédure amiable et un recours devant les tribunaux nationaux. Lorsqu'un recours devant les tribunaux est encore possible, les autorités compétentes peuvent généralement exiger que le contribuable accepte de suspendre ce recours ou, s'il s'y refuse, peuvent suspendre la procédure amiable dans l'attente que le recours en question soit épuisé.

b) Lorsque la procédure amiable est poursuivie en premier et aboutit à un accord, le contribuable et toutes les autres personnes directement concernées par le cas ont la possibilité de rejeter cet accord et de reprendre le recours devant les tribunaux qui avait été suspendu; réciproquement, si ces personnes préfèrent voir l'accord amiable s'appliquer, il leur faut alors renoncer à toute procédure de recours devant les tribunaux quant aux questions résolues par l'accord.

R (21)

c) Lorsque les recours devant les tribunaux nationaux ont été poursuivis en premier et sont épuisés, une personne ne peut poursuivre la procédure amiable que pour demander l'élimination de la double imposition dans le second État. En effet, une fois rendue une décision de justice dans un cas particulier, la plupart des pays considèrent qu'il est impossible d'aller à l'encontre de cette décision dans le cadre de la procédure amiable et limitent donc l'application de la procédure amiable à la demande d'un allègement dans l'autre État.

Ces mêmes principes généraux devraient s'appliquer à toute procédure amiable concernant une ou plusieurs questions soumises à l'arbitrage. Il serait donc inutile de soumettre une question à arbitrage sachant que

l'un des pays n'a pas toute latitude quant à sa réponse à la décision arbitrale. Ce ne serait pourtant pas le cas si le pays avait la possibilité de s'écarter d'une décision de justice dans le cadre de la procédure amiable (voir le paragraphe 56); dans une telle situation, le paragraphe 5 pourrait être modifié en conséquence.

59. Un second point concerne la relation entre la procédure de recours interne et la procédure d'arbitrage dans le cas où le contribuable n'a pas encore entamé (ou n'a pas épuisé) les recours devant les tribunaux. Dans un tel cas, l'approche la plus cohérente par rapport à la structure fondamentale de la procédure amiable serait d'appliquer à l'arbitrage ces mêmes principes généraux. La procédure de recours interne se verrait alors suspendue en l'attente des résultats de la procédure amiable qui inclut l'arbitrage des questions que les autorités compétentes ne sont pas en mesure de résoudre; un accord amiable provisoire serait alors conclu en fonction de cette décision. Comme dans les autres cas de procédure amiable, cet accord serait alors soumis au contribuable qui pourrait alors soit l'accepter, renonçant ainsi à toute autre forme de recours devant les tribunaux, soit le rejeter afin de pouvoir poursuivre ces recours.

60. Cette approche est conforme à la nature du processus d'arbitrage telle que définie au paragraphe 5. L'objectif de ce processus est de permettre aux autorités compétentes de résoudre les questions non résolues ayant jusque là fait obstacle à un accord. Une fois cet accord obtenu *via* l'arbitrage, le caractère essentiel de l'accord amiable reste inchangé.

61. Dans certains cas, cette approche obligera les parties à consacrer du temps et des ressources à un processus d'arbitrage aboutissant à un accord amiable qui ne sera pas accepté par le contribuable. L'expérience démontre toutefois qu'il est très rare en pratique que le contribuable rejette un accord amiable et lui préfère un recours devant les tribunaux. En outre, dans de tels cas, il faut s'attendre à ce que les tribunaux judiciaires ou administratifs nationaux prennent note du fait qu'une solution qui aurait lié les deux États a été proposée au contribuable.

62. Dans certains États, les questions non résolues par les autorités compétentes ne peuvent être soumises à l'arbitrage que si les recours aux tribunaux sont épuisés. Afin de mettre en œuvre une procédure d'arbitrage, ces États pourraient envisager une autre méthode qui consiste à demander à une personne de renoncer au droit de recourir aux tribunaux avant que l'arbitrage puisse avoir lieu. Pour ce faire, la seconde phrase du paragraphe pourrait être remplacée par la suivante : « Ces questions non résolues ne doivent toutefois pas être soumises à

l'arbitrage si l'une des personnes directement concernées par cette affaire a toujours le droit, en vertu de la législation interne de l'un ou l'autre État, de soumettre ces questions aux tribunaux judiciaires ou administratifs de cet État ou si une décision sur ces questions a déjà été rendue par un tel tribunal judiciaire ou administratif. » Pour éviter de se trouver dans la situation où un contribuable serait tenu de renoncer aux recours aux tribunaux sans aucune garantie quant à l'issue du cas, il serait alors important de modifier également le paragraphe afin de prévoir un mécanisme qui garantisse par exemple que la double imposition sera effectivement éliminée. Par ailleurs, du fait que le contribuable renoncerait alors au droit d'être entendu par des tribunaux nationaux, le paragraphe devrait également être modifié afin de faire en sorte que des garanties juridiques suffisantes lui soient accordées en ce qui concerne sa participation à la procédure d'arbitrage afin de se conformer aux conditions qui peuvent s'appliquer en vertu du droit interne pour qu'une telle renonciation soit acceptable dans le cadre du système juridique applicable (ainsi, dans certains pays, cette renonciation peut ne pas être acceptable si la personne concernée ne s'est pas vu garantir le droit d'être entendue oralement au cours de l'arbitrage).

63. Le paragraphe 5 stipule que, à moins qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable qui applique la décision d'arbitrage, cette décision lie les deux États. Ainsi, l'imposition de toute personne directement concernée par le cas doit être conforme à la décision prise quant aux questions soumises à l'arbitrage et l'accord amiable qui est présenté à cette personne doit être fondé sur les décisions auxquelles le processus d'arbitrage a donné lieu.

64. Comme il est indiqué à l'alinéa 58 *b*) ci-dessus, lorsqu'un accord amiable a été conclu avant que les recours aux tribunaux nationaux n'aient été épuisés, il est normal que les autorités compétentes exigent, comme condition de l'application de l'accord, que les personnes concernées renoncent à l'exercice des recours aux tribunaux dont elles pourraient encore disposer en ce qui concerne les questions couvertes par l'accord. En l'absence d'une telle renonciation, une décision ultérieure de justice pourrait effectivement empêcher les autorités compétentes d'appliquer l'accord. Par conséquent, aux fins du paragraphe 5, si une personne à laquelle l'accord amiable qui applique la décision d'arbitrage est présenté n'accepte pas de renoncer à l'exercice de recours devant les tribunaux, cette personne doit être considérée comme n'ayant pas accepté cet accord.

R (21)

65. La décision d'arbitrage ne lie les États que quant aux questions spécifiques soumises à l'arbitrage. Bien que rien n'empêche les autorités

compétentes de régler des cas similaires (y compris des dossiers impliquant les mêmes personnes mais couvrant des périodes d'imposition différentes) en se fondant sur cette décision, ceci ne constitue aucunement une obligation et chaque État a le droit d'adopter une approche différente pour régler ces autres cas.

66. Certains États peuvent vouloir autoriser les autorités compétentes à ne pas suivre la décision d'arbitrage à condition que celles-ci s'accordent sur une autre solution (ceci est par exemple autorisé à l'article 12 de la Convention d'arbitrage de l'Union européenne). Les États souhaitant procéder ainsi sont libres de modifier comme suit la troisième phrase du paragraphe :

> … À moins qu'une personne directement concernée par le cas n'accepte pas l'accord amiable par lequel la décision d'arbitrage est appliquée ou que les autorités compétentes et les personnes directement concernées par le cas ne conviennent d'une solution différente dans une période de six mois après que la décision leur ait été communiquée, cette décision lie les deux États contractants et doit être appliquée quels que soient les délais prévus par le droit interne de ces États.

67. Selon la dernière phrase du paragraphe, les modalités d'application du processus d'arbitrage sont réglées par accord amiable. Certaines de ces modalités pourraient également être réglées dans l'article lui-même, dans un avenant ou par un échange de notes diplomatiques. Quelle que soit la forme de l'accord, il devra établir les règles structurelles et procédurales devant être respectées pour l'application du paragraphe, en prenant en compte que le paragraphe exige que la décision d'arbitrage lie les deux États. Cet accord devrait de préférence être rédigé au même moment que la Convention, de façon à ce qu'il soit signé et à ce qu'il s'applique, immédiatement après que le paragraphe lui-même entre en vigueur. Puisque l'accord décrit le processus à suivre pour soumettre à arbitrage les questions non résolues, il est également important de le rendre public. On trouvera en annexe un modèle d'accord ainsi que des commentaires sur les règles procédurales qu'il inclut.

Utilisation de mécanismes supplémentaires de résolution des différends

68. Que le paragraphe 5 soit ou non inclus dans une convention ou qu'un mécanisme d'arbitrage soit ou non mis en œuvre conformément à la procédure décrite au paragraphe 51 ci-dessus, il apparaît clairement que des mécanismes supplémentaires de résolution des différends, hormis l'arbitrage, peuvent être appliqués ponctuellement dans le cadre de la procédure amiable. En cas de désaccord quant au bien-fondé des

positions exprimées par les deux autorités compétentes, il pourra être utile de faire appel à un médiateur afin de clarifier ces points. Dans de telles situations, le rôle du médiateur consiste à écouter le point de vue des parties et à s'exprimer sur les forces et faiblesses de leurs arguments respectifs. Cela permettra à chacune d'elles de mieux comprendre sa propre position et celle de la partie adverse. Certaines administrations fiscales recourent déjà avec succès à de telles techniques de médiation pour résoudre les différends internes ; il pourrait être utile d'en élargir la portée et de les appliquer aux procédures amiables.

69. Si la question est d'ordre purement factuel, l'affaire pourra être confiée à un expert dont le mandat serait de déterminer les questions factuelles nécessaires. Cette approche est souvent suivie dans le cadre de procédures judiciaires où les questions d'ordre factuel sont soumises à une partie indépendante qui procède à des décisions sur les faits qui sont ensuite présentées au tribunal. Contrairement au mécanisme de règlement des différends défini au paragraphe 5, ces procédures ne lient pas les parties mais peuvent néanmoins les aider à parvenir à une décision avant qu'une question ne soit soumise à arbitrage en vertu de ce paragraphe.

Ajouter l'annexe suivante aux Commentaires:

ANNEXE

MODÈLE D'ACCORD AMIABLE SUR L'ARBITRAGE

1. Le texte suivant est un modèle d'accord que les autorités compétentes peuvent utiliser comme base pour un accord amiable visant à appliquer le processus d'arbitrage prévu par le paragraphe 5 de l'article (voir paragraphe 67 ci-dessus). Les paragraphes 2 à 43 ci-dessous présentent les différentes dispositions de l'accord et, dans certains cas, proposent des alternatives. Les autorités compétentes ont bien entendu la possibilité de modifier, d'ajouter ou de supprimer toutes dispositions de ce modèle d'accord lors de la conclusion de leur accord bilatéral.

Accord amiable sur l'application du paragraphe 5 de l'article 25

Les autorités compétentes de l'[État A] et l'[État B] ont conclu l'accord amiable suivant afin de déterminer les modalités d'application du processus d'arbitrage prévu au paragraphe 5 de l'article 25 de [titre de la Convention], entrée en vigueur le [date d'entrée en vigueur]. Les autorités compétentes peuvent modifier ou compléter cet accord par échange de notes.

1. *Demande de soumission à arbitrage d'une affaire*

   La demande visant à ce que les questions non résolues soulevées par un cas de procédure amiable soient soumises à arbitrage en vertu du paragraphe 5 de l'article 25 de la Convention (« la demande d'arbitrage ») doit être formulée par écrit et envoyée à l'une des autorités compétentes. Elle doit contenir suffisamment d'informations pour décrire le cas. Cette demande doit également être accompagnée d'un document rédigé par chaque personne qui a formulé cette demande ou qui est concernée par le cas indiquant qu'aucune décision sur les mêmes questions n'a déjà été prise par un tribunal judiciaire ou administratif des États. L'autorité compétente qui a reçu cette demande doit en envoyer une copie accompagnée des documents afférents à l'autre autorité compétente dans un délai de 10 jours à compter de la réception de cette demande.

2. *Délai de soumission d'un cas à la procédure d'arbitrage*

   Une demande d'arbitrage ne peut être formulée qu'une fois écoulée une période de deux ans à compter de la date où le cas présenté à l'autorité compétente d'un État contractant en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 a également été présenté à l'autorité compétente de l'autre État. À cette fin, un cas ne peut être considéré comme ayant été présenté à l'autorité compétente de cet autre État que si les renseignements suivants ont été transmis : [les renseignements et documents nécessaires seront spécifiés dans l'accord].

3. *Mandat*

   Les autorités compétentes doivent convenir des questions devant être résolues par la commission d'arbitrage et les communiquer par écrit à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage dans les trois mois suivant réception de cette demande d'arbitrage par les deux autorités compétentes. Ce document constituera le « mandat » de l'affaire. Nonobstant les paragraphes suivants de cet accord, les autorités compétentes peuvent également prévoir d'inclure au mandat des règles procédurales qui s'ajoutent à celles incluses dans ces paragraphes ou en diffèrent et qui traitent de toute autre question jugée nécessaire.

4. *Non-communication du mandat*

   Si le mandat n'a pas été communiqué à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage dans le délai précisé au paragraphe 3 ci-dessus, cette personne et chaque autorité compétente, dans le mois qui suit, se communiquent entre elles par écrit la liste des questions que l'arbitrage doit résoudre. Toutes les listes ainsi communiquées durant cette période constituent le mandat provisoire. Durant le mois qui suit la nomination de la totalité des arbitres conformément au paragraphe 5 ci-dessous, ceux-ci doivent communiquer aux autorités compétentes et à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage une version révisée du mandat provisoire basée sur les listes en question. Durant le mois qui suit la réception de cette version révisée par les deux autorités compétentes, celles-ci ont la possibilité de s'accorder sur un mandat différent et de le communiquer par écrit aux arbitres et à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage. Si elles respectent ce délai, ce mandat différent deviendra le mandat de l'affaire. Si, au cours de ce délai, les autorités compétentes

ne se sont pas entendues sur un mandat différent ou ne l'ont pas communiqué par écrit, la version révisée du mandat provisoire préparée par les arbitres constitue le mandat de l'affaire.

5. *Sélection des arbitres*

Dans un délai de trois mois après réception du mandat par la personne ayant formulé la demande d'arbitrage ou, si le paragraphe 4 s'applique, dans les quatre mois suivant réception par les deux autorités compétentes de la demande d'arbitrage, chaque autorité compétente nomme un arbitre. Dans les deux mois suivant la dernière de ces nominations, ces arbitres nomment un troisième arbitre qui agira en qualité de Président. Si un ou plusieurs arbitres n'ont pas été choisis durant la période prévue, ils devront être nommés par le Directeur du Centre de Politique et d'Administration fiscales de l'OCDE dans un délai de dix jours suivant réception d'une demande formulée à cet effet par la personne ayant demandé l'arbitrage. La même procédure doit s'appliquer avec les adaptations nécessaires si, pour une raison quelconque, il est nécessaire de remplacer un arbitre une fois le processus d'arbitrage engagé. À moins d'une disposition différente du mandat, la rémunération de tous les arbitres…. [Préciser ici les modalités de rémunération; une possibilité consisterait à faire référence à la méthode prévue par le Code de conduite pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage de l'Union européenne].

6. *Processus d'arbitrage simplifié*

Si les autorités compétentes le stipulent dans le mandat (mais seulement si celui-ci n'a pas été défini après la sélection des arbitres en vertu du paragraphe 4 ci-dessus), et nonobstant les paragraphes 5, 11, 15, 16 et 17 de cet accord, les règles suivantes s'appliqueront à une affaire :

a) Dans le mois suivant réception du mandat par la personne ayant formulé la demande d'arbitrage, les deux autorités compétentes doivent, d'un commun accord, nommer un arbitre. Si, à la fin de cette période, l'arbitre n'a pas été choisi, il est nommé par le Directeur du Centre de Politique et d'Administration fiscales de l'OCDE dans un délai de dix jours suivant réception d'une demande formulée à cet effet par la personne ayant demandé l'arbitrage. La rémunération de l'arbitre est déterminée de la manière suivante… [*Préciser*

ici les modalités de rémunération; une possibilité consisterait à faire référence à la méthode prévue par le Code de conduite pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage de l'Union européenne].

b) Dans les deux mois suivant la nomination de l'arbitre, chaque autorité compétente doit présenter par écrit à l'arbitre les réponses qu'elle propose aux questions incluses dans le mandat.

c) Dans le mois suivant la réception de la dernière réponse des autorités compétentes, l'arbitre doit résoudre chaque question incluse dans le mandat en conformité avec l'une des deux réponses à cette question proposées par les autorités compétentes et doit notifier son choix aux autorités compétentes ainsi qu'exposer brièvement les raisons de celui-ci. Cette décision est appliquée conformément au paragraphe 19.

7. *Éligibilité et nomination des arbitres*

Toute personne, et notamment un représentant d'un État contractant, peut être nommée arbitre, à moins qu'elle n'ait été impliquée dans les étapes précédentes du cas ayant conduit à la procédure d'arbitrage. Un arbitre est considéré comme nommé une fois qu'une lettre confirmant cette nomination a été signée par la ou les personnes habilitées à prendre cette décision ainsi que par l'arbitre lui-même.

8. *Transmission de renseignements et confidentialité*

Aux seules fins de l'application des dispositions des articles 25 et 26 et des lois nationales des États contractants sur la transmission et la confidentialité des renseignements concernant le cas ayant conduit à l'arbitrage, chaque arbitre doit être désigné comme représentant autorisé de l'autorité compétente l'ayant nommé ou, si cet arbitre n'a pas été nommé exclusivement par une autorité compétente, de l'autorité compétente de l'État contractant auquel a d'abord été présenté le cas ayant conduit à l'arbitrage. Aux fins de cet accord, lorsqu'un cas ayant conduit l'arbitrage a été simultanément présenté aux deux autorités compétentes, « l'autorité compétente de l'État contractant auquel a d'abord été présenté le cas » est l'autorité compétente à laquelle il est fait référence au paragraphe 1 de l'article 25.

9. *Renseignements non transmis dans les délais*

   Nonobstant les paragraphes 5 et 6, lorsque les deux autorités compétentes conviennent qu'une question n'a pu être résolue durant la période de deux ans prévue au paragraphe 5 de l'article 25 principalement du fait qu'une personne directement concernée par le cas n'a pas fourni en temps utile les renseignements pertinents, elles peuvent alors retarder la nomination de l'arbitre d'une durée équivalente au retard à fournir ces renseignements.

10. *Règles de procédure et de preuve*

    Sous réserve des dispositions de cet accord et du mandat, les arbitres adoptent les règles de procédure et de preuve qui leur semblent nécessaires pour répondre aux questions formulées dans le mandat. Ils ont accès à tous les renseignements nécessaires pour se prononcer sur les questions soumises à l'arbitrage et notamment aux renseignements confidentiels. À moins que les autorités compétentes n'en conviennent autrement, toute information dont n'aurait pas disposé l'une ou l'autre des autorités compétentes avant qu'elles n'aient toutes deux reçu la demande d'arbitrage ne peut être prise en compte aux fins de la décision.

11. *Participation de la personne ayant formulé la demande d'arbitrage*

    La personne ayant formulé la demande d'arbitrage peut, soit directement, soit par l'intermédiaire de ses représentants, présenter sa position par écrit aux arbitres en autant et selon les mêmes conditions qu'elle peut le faire dans le cadre de la procédure amiable. En outre, avec la permission des arbitres, cette personne peut présenter sa position oralement au cours de la procédure d'arbitrage.

12. *Organisation logistique*

    À moins que les autorités compétentes en aient convenu différemment, l'autorité compétente à laquelle a d'abord été présenté le cas ayant conduit à l'arbitrage prend en charge l'organisation logistique des réunions de la commission d'arbitrage et fournit le personnel administratif nécessaire pour mener la procédure d'arbitrage. Ce personnel administratif dépend exclusivement de l'autorité du Président de la commission d'arbitrage pour toute question liée à cette procédure.

13. *Coûts*

À moins que les autorités compétentes en conviennent différemment :

a) chaque autorité compétente, et la personne ayant demandé l'arbitrage, supporte les coûts afférents à sa propre participation à la procédure d'arbitrage (y compris les frais de déplacement et ceux liés à l'élaboration et à la présentation de sa position) ;

b) chaque autorité compétente supporte la rémunération de l'arbitre qu'elle a nommé exclusivement, ou de celui nommé par le Directeur du Centre de Politique et d'Administration fiscales de l'OCDE en raison du défaut de cette autorité compétente d'avoir nommé cet arbitre, ainsi que les frais de transport, de communication et de secrétariat engagés par celui-ci ;

c) la rémunération des autres arbitres ainsi que leurs frais de déplacement, de communication et de secrétariat sont répartis également entre les deux États contractants ;

d) les coûts afférents aux réunions de la commission d'arbitrage et au personnel administratif nécessaire pour mener la procédure d'arbitrage sont supportés par l'autorité compétente à laquelle a d'abord été présenté le cas ayant conduit à l'arbitrage, ou si le cas a été présenté dans les deux États, ces coûts sont répartis également; et

e) tous les autres coûts (y compris ceux relatifs à la traduction et à la transcription des débats) qui constituent des dépenses que les deux autorités compétentes ont convenu d'encourir, sont répartis également entre les deux États contractants.

R (21)

14. *Principes juridiques applicables*

Les arbitres doivent se prononcer sur les questions soumises à l'arbitrage conformément aux dispositions applicables de la Convention et, sous réserve de ces dispositions, aux lois nationales des États contractants. Les questions d'interprétation de la Convention sont tranchées à la lumière des principes d'interprétation inclus dans les articles 31 à 34 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*, eu égard aux Commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE tels que modifiés de temps à autre, comme l'expliquent les paragraphes 28 à 36.1 de l'Introduction du *Modèle de Convention*

fiscale de l'OCDE. De même, les questions relevant de l'application du principe de pleine concurrence sont résolues à la lumière des *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*. Les arbitres doivent également prendre en considération toute autre source juridique que les autorités compétentes peuvent avoir expressément identifiée dans le mandat.

15. *Décision d'arbitrage*

Lorsque plusieurs arbitres sont nommés, la décision d'arbitrage est prise par ces arbitres à la majorité simple. Sauf disposition contraire du mandat, la décision de la commission d'arbitrage est présentée par écrit et indique les principes juridiques sur lesquels elle se fonde ainsi que le raisonnement qui la sous-tend. Si la personne ayant demandé l'arbitrage et des deux autorités compétentes le permettent, la décision de la commission d'arbitrage est rendue publique sous forme modifiée sans que le nom des parties impliquées ou tout autre détail qui puisse permettre de les identifier ne soient mentionnés, étant entendu que cette décision n'a pas valeur de précédent.

16. *Délais de communication de la décision d'arbitrage*

La décision d'arbitrage devra être communiquée aux autorités compétentes et à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage dans un délai de six mois suivant la date à laquelle le Président notifie par écrit aux autorités compétentes et au requérant qu'il a reçu toutes les informations nécessaires pour commencer à examiner l'affaire. Nonobstant la première partie de ce paragraphe, si à un moment quelconque au cours de la période de deux mois qui suit la date à laquelle le dernier arbitre a été nommé, le Président, avec l'accord de l'une des autorités compétentes, notifie par écrit à l'autre autorité compétente et à la personne qui a présenté la demande d'arbitrage qu'il n'a pas reçu toutes les informations nécessaires pour commencer à examiner l'affaire,

a) si le Président reçoit les informations nécessaires dans les deux mois qui suivent la date à laquelle la notification a été envoyée, la décision d'arbitrage doit être communiquée aux autorités compétentes et à la personne qui a présenté la demande d'arbitrage dans un délai de six mois à compter de

la date à laquelle les informations ont été reçues par le Président, et

b) si le Président n'a pas reçu les informations nécessaires dans un délai de deux mois après la date à laquelle la notification a été envoyée, la décision d'arbitrage doit, à moins que les autorités compétentes n'en décident autrement, être prise sans tenir compte de ces informations même si le Président les reçoit plus tard et cette décision doit être communiquée aux autorités compétentes et à la personne qui a présenté la demande d'arbitrage dans un délai de huit mois à compter de la date à laquelle la notification a été envoyée.

17. *Non-communication de la décision dans les délais requis*

Si la décision n'a pas été communiquée aux autorités compétentes dans les délais prévus aux paragraphes 6 *c*) ou 16, ces dernières peuvent convenir de prolonger ce délai pour une période n'excédant pas six mois ou, si elles ne le font pas dans un délai d'un mois à partir de la fin de la période visée aux paragraphes 6 *c*) ou 16, elles doivent nommer un ou plusieurs nouveaux arbitres conformément au paragraphe 5 ou au paragraphe 6 *a*) selon le cas.

18. *Décision finale*

La décision d'arbitrage est finale, à moins qu'un tribunal d'un État contractant décide qu'elle ne peut être appliquée en raison d'une violation du paragraphe 5 de l'article 25 ou de toute règle procédurale incluse dans le mandat ou dans le présent accord qui puisse raisonnablement avoir influencé cette décision. Si un tribunal décide qu'une décision ne peut être appliquée pour l'une de ces raisons, la demande d'arbitrage est considérée comme n'ayant pas été formulée et la procédure d'arbitrage est considérée comme n'ayant pas eu lieu (sauf aux fins des paragraphes 8 « Transmission de renseignements et confidentialité » et 13 « Coûts »).

R (21)

19. *Application de la décision d'arbitrage*

Les autorités compétentes appliquent la décision d'arbitrage dans les six mois suivant sa communication en parvenant à un accord amiable dans le cas ayant conduit à l'arbitrage.

20. *Cas où aucune décision d'arbitrage n'est rendue*

Nonobstant les paragraphes 6, 15, 16 et 17, lorsque, à tout moment après que la demande d'arbitrage ait été formulée et

avant que les arbitres n'aient communiqué une décision aux autorités compétentes et à la personne ayant demandé l'arbitrage, les autorités compétentes informent par écrit les arbitres et cette personne qu'elles ont résolu toutes les questions non résolues incluses dans le mandat, le cas est alors considéré comme réglé selon la procédure amiable et aucune décision d'arbitrage n'est rendue.

Cet accord s'applique à toute demande d'arbitrage formulée conformément au paragraphe 5 de l'article 25 de la Convention après que cette disposition soit entrée en vigueur.

[Date de la signature de l'accord]

[Signature de l'autorité compétente de chaque État contractant]

Approche générale du modèle d'accord

2. Plusieurs approches peuvent être adoptées quant à la structure de la procédure arbitrale utilisée afin de compléter la procédure amiable. L'une d'entre elle, qui peut être nommée « approche de l'opinion indépendante » serait que les parties présentent aux arbitres les faits et les arguments, conformément au droit applicable, et que ceux-ci parviennent alors à leur propre décision indépendante, fondée sur une analyse écrite raisonnée des faits en cause et des sources juridiques pertinentes.

3. Une autre approche, celle dite de la « dernière meilleure offre » ou « dernière offre d'arbitrage », serait de demander à chaque autorité compétente de présenter à la commission d'arbitrage une proposition de résolution de la question pertinente et que la commission choisisse l'une des deux propositions. Entre ces deux positions, il existe évidemment toute une palette de variantes possibles. Les arbitres pourraient par exemple parvenir à une décision indépendante sans avoir à soumettre une décision écrite mais uniquement leurs conclusions. Dans une certaine mesure, la méthode la plus appropriée dépendra du type de question à résoudre.

4. Le point de départ du modèle d'accord ci-dessus est l'approche de « l'opinion indépendante » qui est donc la procédure généralement applicable mais, en reconnaissance du fait qu'une approche différente pourrait être plus appropriée dans de nombreux cas, particulièrement ceux portant sur des questions essentiellement factuelles, le modèle autorise également une procédure alternative dite « simplifiée » basée sur la « dernière meilleure proposition » ou « dernière offre d'arbitrage ».

Les autorités compétentes pourront donc convenir au cas par cas d'utiliser la procédure simplifiée. Elles peuvent évidemment adopter cette approche combinée, adopter la procédure simplifiée en tant que procédure généralement applicable, celle de « l'opinion indépendante » pouvant être utilisée dans certaines circonstances, ou bien encore se limiter à une seule de ces deux approches.

La demande d'arbitrage

5. Le paragraphe 1 du modèle d'accord indique comment procéder à une demande d'arbitrage. Cette demande doit être présentée par écrit à l'une des autorités compétentes impliquées dans le cas. Cette autorité compétente doit ensuite en informer l'autre autorité compétente dans un délai de 10 jours suivant réception de la demande.

6. Afin de déterminer si les conditions du paragraphe 5 de l'article 25 ont été satisfaites (voir le paragraphe 56 des Commentaires sur cet article), la demande doit être accompagnée de déclarations indiquant qu'aucune décision sur les mêmes questions n'a déjà été prise par les tribunaux judiciaires ou administratifs de chaque État contractant.

7. Le processus d'arbitrage constituant un prolongement de la procédure amiable visant à traiter des cas ne pouvant être réglés par cette procédure, il semblerait déplacé de demander à la personne ayant formulé la demande d'effectuer un paiement à ce titre ou de rembourser les dépenses encourues par les autorités compétentes dans le cadre de la procédure d'arbitrage. Contrairement aux demandes des contribuables ayant trait aux décisions anticipées ou autres types d'accords préalables, pour lesquels des frais peuvent parfois être exigés, la résolution des différends entre les États contractants est de la responsabilité de ces derniers, qui devraient généralement en supporter le coût.

R (21)

8. Une demande d'arbitrage ne peut être formulée avant que ne se soit écoulée une période de deux ans à compter de la date où un cas de procédure amiable présenté à l'autorité compétente d'un État contractant a également été présenté à l'autorité compétente de l'autre État contractant. Le paragraphe 2 du modèle d'accord stipule qu'à cette fin, un cas ne peut être considéré comme ayant été présenté à l'autorité compétente de cet autre État que si les renseignements spécifiés dans ce paragraphe ont été fournis. Le paragraphe doit donc inclure une liste des renseignements demandés; ceux-ci correspondront généralement aux informations et documents nécessaires qui étaient requis pour engager la procédure amiable.

Mandat

9. Le paragraphe 3 du modèle d'accord fait référence à un « mandat » ; il s'agit du document où les autorités compétentes exposent les questions devant être résolues par les arbitres. Il établit le fondement juridictionnel des questions dont doit décider la commission d'arbitrage. Il devra être rédigé par les autorités compétentes qui, pour ce faire, pourraient souhaiter consulter la personne ayant formulé la demande d'arbitrage. Si les autorités compétentes ne parviennent pas à s'entendre sur le mandat dans les délais spécifiés au paragraphe 3, il sera nécessaire de recourir à un mécanisme permettant de s'assurer que la procédure puisse suivre son cours. Le paragraphe 4 prévoit un tel mécanisme.

10. Bien que le mandat soit généralement limité à une question spécifique, voire à un ensemble de questions, les autorités compétentes pourront formuler le mandat, compte tenu de la nature du cas et des interactions entre les différentes questions, de façon à ce que l'ensemble du cas soit soumis à arbitrage (et non uniquement certaines questions spécifiques).

11. Les règles procédurales prévues par le modèle d'accord devront être appliquées à moins que les autorités compétentes n'en conviennent autrement dans le mandat. Il est donc possible que les autorités compétentes, par l'intermédiaire de ce mandat, dérogent à l'une ou l'autre de ces règles ou prévoient des règles supplémentaires pour une affaire particulière.

Procédure simplifiée

12. La procédure normale prévue par le modèle d'accord permet d'examiner des questions de droit ou de fait ainsi que des questions mixtes de droit et de fait. En général, il est important que les arbitres puissent présenter le raisonnement supportant leur décision. Afin de s'assurer que la décision soit acceptée, il peut être important de présenter la méthode ayant permis d'y parvenir.

13. Dans certains cas cependant, les questions non résolues seront d'ordre principalement factuel; la décision pourrait alors consister en un simple énoncé de la conclusion, par exemple le montant de l'ajustement du revenu et des déductions des parties liées respectives. Cette situation se présentera souvent lors d'affaires traitant des prix de transfert, où la question non résolue peut simplement être le calcul d'un prix ou d'un intervalle de prix de transfert correspondant au principe de pleine concurrence (il existe cependant d'autres affaires de prix de transfert qui posent des problèmes factuels complexes); dans d'autres cas, un principe analogue peut s'appliquer, par exemple lorsqu'il s'agit de décider de l'existence d'un établissement stable. Dans d'autres cas, la

décision peut consister en un simple énoncé des faits auxquels les autorités compétentes appliqueront ensuite les principes juridiques appropriés. Le paragraphe 5 du modèle d'accord présente une procédure simplifiée que les autorités compétentes peuvent choisir d'appliquer, notamment pour ces types d'affaires. Cette procédure, qui prévaudra dès lors sur les autres règles procédurales prévues dans le modèle d'accord, correspond à l'approche dite de la « dernière meilleure offre » ou « dernière offre d'arbitrage », approche selon laquelle chaque autorité compétente doit proposer à l'arbitre nommé d'un commun accord sa propre réponse aux questions incluses dans le mandat, l'arbitre se contentant alors de choisir une des solutions qui lui ont été soumises. Les autorités compétentes peuvent, comme c'est le cas pour la plupart des règles procédurales, amender ou compléter cette procédure simplifiée par l'intermédiaire du mandat applicable à une affaire particulière.

Sélection des arbitres

14. Le paragraphe 5 du modèle d'accord décrit la procédure de sélection des arbitres, à moins de dispositions différentes du mandat rédigé pour cette affaire particulière (par exemple, si la procédure simplifiée décrite au paragraphe précédent est utilisée ou bien encore en stipulant que chaque autorité compétente pourra nommer plusieurs arbitres). En général, chacune des deux autorités compétentes ne peut nommer qu'un seul arbitre. Ces nominations doivent être faites dans les trois mois suivant réception du mandat par la personne ayant formulé la demande d'arbitrage (cette échéance est différente lorsque les autorités compétentes ne parviennent pas à s'entendre sur le mandat dans les délais impartis). Les arbitres ainsi nommés choisissent un Président qui doit être nommé dans les deux mois suivant la dernière des nominations initiales. Si les autorités compétentes ne nomment pas un arbitre dans les délais impartis, ou si les deux arbitres nommés n'ont pas eux-mêmes nommé un troisième arbitre dans les délais impartis, le paragraphe stipule que le Directeur du Centre de Politique et d'Administration fiscales de l'OCDE en sera chargé. Les autorités compétentes peuvent, bien entendu, prévoir une autre méthode pour répondre à de telles situations exceptionnelles mais il semble important de disposer d'une autorité de nomination indépendante permettant de résoudre les situations d'impasse lors du processus de sélection des arbitres.

R (21)

15. Il est inutile que l'accord précise des qualifications particulières qui seraient requises pour l'arbitre; il est en effet dans l'intérêt des autorités compétentes que les arbitres choisis disposent des qualifications et compétences nécessaires comme il est dans l'intérêt des arbitres d'avoir à leur tête un Président qualifié. Il pourrait

cependant être possible de dresser une liste de personnes qualifiées afin de faciliter ce processus de nomination; cette fonction pourrait être remplie par le Comité des affaires fiscales. Il est important que le Président dispose d'une expérience des questions de procédure, de preuve et d'organisation logistique qui pourraient vraisemblablement se poser lors de procédures arbitrales, ainsi que d'une bonne connaissance des problèmes fiscaux. La nomination d'arbitres qui soient des représentants de chaque État contractant peut présenter un certain nombre d'avantages, ceux-ci ayant déjà connaissance de ce type de questions. Il devrait donc être possible de nommer à la commission des fonctionnaires qui n'ont pas été directement concernés par l'affaire. Une fois un arbitre nommé, il doit apparaître clairement que son rôle est de prendre une décision neutre et objective quant à ladite affaire et non plus de défendre le pays qui l'a nommé.

16. Le paragraphe 9 du modèle d'accord prévoit que la nomination des arbitres peut être retardée lorsque les deux autorités compétentes conviennent que la principale raison pour laquelle un accord amiable n'a pu être conclu au cours de la période de deux ans est le manque de coopération d'une personne directement concernée par l'affaire. Dans ce cas, l'approche suivie par le modèle d'accord consiste à autoriser les autorités compétentes à retarder la nomination des arbitres d'une durée équivalente au retard avec lequel les informations pertinentes ont été soumises. Si ces renseignements n'ont pas encore été fournis au moment où la demande d'arbitrage est soumise, la période correspondant audit retard se poursuit jusqu'à ce que ces informations soient communiquées. Lorsque, toutefois, les autorités compétentes n'ont pas reçu les informations nécessaires pour résoudre un cas particulier, rien ne les empêche de le régler en se fondant sur les renseignements limités dont ils disposent, interdisant par ce fait tout recours à la procédure d'arbitrage. De plus, l'accord pourrait stipuler que si, au bout d'un délai supplémentaire (par exemple douze mois), le contribuable n'a toujours pas communiqué les informations nécessaires pour permettre aux autorités compétentes d'évaluer correctement la question, celle-ci n'aurait plus alors à être soumise à arbitrage.

Transmission de renseignements et confidentialité

17. Il est important que les arbitres puissent librement accéder aux informations nécessaires pour résoudre les questions soumises à la procédure d'arbitrage et, en contrepartie, soient sujets, à l'égard de ces renseignements, aux mêmes exigences strictes de confidentialité s'appliquant aux autorités compétentes elles-mêmes. L'approche proposée pour s'assurer de ce résultat, incluse dans le paragraphe 8 du modèle d'accord, est de faire des arbitres des représentants autorisés des

autorités compétentes. Ceci ne sera toutefois le cas qu'aux fins de l'application des dispositions appropriées de la Convention (c'est-à-dire les articles 25 et 26) et des dispositions des lois nationales des États contractants, qui devraient normalement inclure les sanctions applicables en cas de violation de confidentialité. La désignation de l'arbitre comme représentant autorisé de l'autorité compétente sera généralement confirmée dans la lettre de nomination, mais une méthode différente pourra être utilisée à cet effet si la législation nationale l'exige ou si l'arbitre n'est pas nommé par une autorité compétente.

Règles de procédure et de preuve

18. La façon la plus simple de fixer les règles de procédure et de preuve devant régir le processus d'arbitrage et n'ayant pas été prévues par l'accord ou le mandat est de laisser les arbitres élaborer celles-ci au cas par cas. Ils seront alors libres de se référer aux procédures d'arbitrage existantes, telles que les règles de la Chambre Internationale de Commerce qui abordent un grand nombre de ces questions. Les règles procédurales devraient clairement préciser que, en général, les pièces factuelles sur lesquelles la commission d'arbitrage fondera sa décision seront celles établies lors de la procédure amiable. Ce n'est que lors de situations spéciales que la commission pourrait être autorisée à enquêter au sujet des questions factuelles n'ayant pas été examinées lors des étapes initiales de la procédure.

19. Le paragraphe 10 du modèle d'accord utilise cette approche. Ainsi, les décisions quant aux dates des réunions de la commission d'arbitrage et à la forme que ces réunions prendront seront prises par les arbitres à moins d'une disposition contraire de l'accord ou du mandat. En outre, même si les arbitres auront accès à l'ensemble des informations nécessaires, y compris celles de nature confidentielle, pour trancher les questions soumises à arbitrage, toute information dont n'aurait pas disposé l'une ou l'autre des autorités compétentes ne saura être prise en compte par les arbitres à moins que les autorités compétentes n'en conviennent autrement.

Participation du contribuable au processus supplémentaire de résolution des différends

20. Le paragraphe 11 du modèle d'accord prévoit que la personne qui demande l'arbitrage est autorisée à ce titre à présenter par écrit ses arguments aux arbitres directement ou par l'intermédiaire de ses représentants et, si les arbitres en conviennent, à faire une présentation orale lors d'une réunion de la commission d'arbitrage.

Dispositions pratiques

21. Un certain nombre de dispositions pratiques devront être prises en relation avec le déroulement de la procédure d'arbitrage : lieu des réunions, langue utilisée lors des réunions et éventuellement services de traduction, rédaction du compte-rendu, détails pratiques tels que ceux relatifs à l'archivage, etc.

22. Pour ce qui est du lieu et de l'organisation logistique de ces réunions d'arbitrage, la solution la plus simple est de laisser en décider l'autorité compétente à laquelle le cas ayant conduit à l'arbitrage a d'abord été présenté. Cette autorité compétente doit également fournir le personnel administratif nécessaire pour mener la procédure d'arbitrage. C'est l'approche préconisée au paragraphe 12 du modèle d'accord. L'autorité compétente utilisera sans doute à cette fin les locaux et le personnel dont elle dispose déjà. Les deux autorités compétentes sont toutefois autorisées à en convenir autrement (par exemple, en choisissant de profiter d'une autre réunion en un lieu différent à laquelle elles et les arbitres participeraient).

23. Le personnel administratif participant à la procédure d'arbitrage dépend exclusivement de l'autorité du Président de la commission d'arbitrage quant à tout point ayant trait à cette procédure.

24. La langue utilisée lors de la procédure d'arbitrage et la mise à disposition ou non de services de traduction sont des questions devant normalement être abordées dans le mandat. Le cas peut toutefois se présenter où un besoin en termes de traduction ou de transcription se fasse ressentir après le début des travaux. Les autorités compétentes sont alors habilitées à s'entendre sur ce point. En l'absence d'un tel accord, les arbitres peuvent, à la demande d'une autorité compétente et en application du paragraphe 10 du modèle d'accord, décider de fournir une telle traduction ou une telle transcription, les coûts afférents à cette opération étant cependant supportés par la partie requérante (voir « Coûts » ci-dessous).

25. Les autres problèmes d'ordre pratique (par exemple, la notification et l'archivage des documents) devront être traités de la même manière. Ainsi, chaque question de ce type devra faire l'objet d'un accord entre les autorités compétentes (de préférence inclus dans le mandat) et, si tel n'est pas le cas, d'une décision des arbitres.

Coûts

26. Le processus d'arbitrage peut engendrer différents coûts; leur prise en charge devra être définie en termes clairs. Le paragraphe 13 du modèle d'accord, qui traite de ce problème, se fonde sur le principe suivant : lorsqu'une autorité compétente ou une personne impliquée

dans l'affaire est en mesure de contrôler le montant d'un coût particulier, elle est tenue de le supporter, les autres coûts étant répartis également entre les deux autorités compétentes.

27. Il semble donc logique de prévoir que chaque autorité compétente, de même que la personne ayant formulé une demande d'arbitrage, doivent assumer les coûts de sa participation à la procédure d'arbitrage. Ceci inclut les coûts de représentation lors des réunions ainsi que ceux afférents à l'élaboration et à la présentation d'une position et d'arguments, que ce soit par écrit ou à l'oral.

28. La rémunération des arbitres constituera sans doute l'un des principaux frais de la procédure d'arbitrage. Chaque autorité compétente supportera la rémunération de l'arbitre qu'elle a nommé exclusivement (ou qui, si elle ne l'a pas fait, a été nommé par le Directeur du Centre de Politique et d'Administration fiscales de l'OCDE), ainsi que les frais de déplacement, de communication et de secrétariat de celui-ci.

29. La rémunération et les frais de déplacement, de communication et de secrétariat des autres arbitres seront toutefois répartis également entre les autorités compétentes. Celles-ci devront normalement accepter de supporter ces frais dès la nomination de ces arbitres, ce qui devrait généralement être confirmé dans la lettre de nomination. Les rémunérations devraient être d'un montant suffisant pour s'assurer que des experts qualifiés puissent être engagés. Il serait notamment possible d'utiliser un système de rémunération similaire à celui présenté dans le Code de Conduite pour la mise en œuvre effective de la de la Convention d'arbitrage de l'Union européenne.

30. Les coûts afférents aux réunions de la commission d'arbitrage, y compris les coûts afférents au personnel administratif nécessaire à la conduite de la procédure d'arbitrage, doivent être supportés par l'autorité compétente à qui le cas ayant conduit à l'arbitrage a été initialement présenté, pour autant que l'autorité compétente soit chargée de l'organisation de ces réunions et de fournir le personnel administratif nécessaire (voir le paragraphe 12 du modèle d'accord). Dans la plupart des cas, l'autorité compétente utilisera les salles de réunion et le personnel dont elle dispose déjà et il semblerait alors inapproprié de chercher à ce qu'une partie de ces coûts soit supportée par l'autre autorité compétente. Les « coûts afférents aux réunions » ne comprennent évidemment pas les frais de déplacement et de logement encourus par les participants ; ceux-ci sont abordés ci-dessus.

R (21)

31. Les autres coûts (hors ceux afférents à la participation des contribuables au processus) doivent être répartis également entre les deux autorités compétentes, pour autant qu'elles en aient convenu. Ceci

inclurait les coûts relatifs aux services de traduction et de transcription que les deux autorités ont accepté de fournir. En l'absence d'un tel accord, la partie ayant requis ces services devra les supporter.

32. Comme l'indique le paragraphe 13 du modèle d'accord, les autorités compétentes peuvent cependant convenir d'une répartition différente des coûts. Un tel accord peut être inclus dans le mandat; il est également possible d'en convenir ultérieurement (par exemple, en cas de dépenses imprévues).

Principes juridiques applicables

33. L'analyse des points sur lesquels les autorités compétentes ont éprouvé des difficultés à s'entendre montre qu'il s'agit généralement de questions relatives à l'interprétation des conventions ou à l'application du principe de pleine concurrence sous-tendant l'article 9 et le paragraphe 2 de l'article 7. Comme le stipule le paragraphe 14 du modèle d'accord, les questions relatives à l'interprétation des conventions doivent faire l'objet d'une décision des arbitres à la lumière des principes d'interprétation des articles 31 à 34 de la *Convention de Vienne sur le droit des traités*, eu égard aux Commentaires du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE tels que modifiés de temps à autre, comme l'expliquent les paragraphes 28 à 36.1 de l'Introduction du Modèle de Convention fiscale. De même, les questions relevant de l'application du principe de pleine concurrence doivent être résolues à la lumière des *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*. L'article 32 de la Convention de Vienne sur le droit des traités autorisant un large accès aux moyens complémentaires d'interprétation, les arbitres disposeront, en pratique, d'une grande discrétion pour accepter des sources pertinentes afin d'interpréter les dispositions des conventions.

34. Dans plusieurs cas, l'application des dispositions d'une convention fiscale est fonction du droit interne (par exemple, la définition de l'expression « bien immobilier » au paragraphe 2 de l'article 6 dépend principalement du sens que lui attribue le droit interne). En règle générale, il semblerait inapproprié de demander aux arbitres de se prononcer sur des questions relevant essentiellement du droit interne. Ceci devra être pris en compte lors de détermination des questions à résoudre qui seront incluses dans le mandat. Dans certains cas, cependant, il est possible que des désaccords légitimes voient le jour sur des questions de législation nationale; les autorités compétentes peuvent alors choisir de laisser un arbitre expert en la matière se prononcer sur ces questions.

35. Il est également possible que les autorités compétentes conviennent que l'interprétation ou l'application d'une disposition d'une convention fiscale soit déterminée par un document particulier (par exemple un protocole d'entente ou un accord amiable conclu après l'entrée en vigueur d'une convention) mais ne s'entendent pas sur l'interprétation de celui-ci. Les autorités compétentes peuvent alors expressément faire référence à ce document dans le mandat.

Décision d'arbitrage

36. Le paragraphe 15 du modèle d'accord prévoit que lorsque plusieurs arbitres ont été nommés, la décision d'arbitrage sera prise par ces arbitres à la majorité simple. Sauf disposition contraire du mandat, la décision est présentée par écrit, indiquant les principes juridiques sur lesquels elle se fonde ainsi que le raisonnement qui la sous-tend. Il est important de présenter la méthode ayant permis de parvenir à la décision afin de s'assurer que celle-ci soit acceptée par toutes les parties concernées.

37. Conformément au paragraphe 16, la décision d'arbitrage doit être communiquée aux autorités compétentes et à la personne ayant formulé la demande d'arbitrage dans un délai de six mois à compter de la date à laquelle le Président notifie par écrit aux autorités compétentes et à la personne qui a formulé la demande d'arbitrage qu'il a reçu toutes les informations nécessaires pour commencer à examiner l'affaire. Cependant, à tout moment au cours de la période de deux mois à compter de la date à laquelle le dernier arbitre a été nommé, le Président, avec l'accord de l'une des autorités compétentes, peut notifier par écrit à l'autre autorité compétente et à la personne qui a formulé la demande d'arbitrage qu'il n'a pas reçu toutes les informations nécessaires pour commencer à examiner l'affaire. Dans ce cas, un nouveau délai de deux mois sera accordé pour que les informations nécessaires soient envoyées au Président. Si ces informations ne sont pas reçues par le Président dans ces délais, il est prévu que la décision sera rendue au cours des six mois suivants sans tenir compte de ces informations (à moins que les deux autorités compétentes n'en décident autrement). Si, en revanche, les renseignements sont reçus par le Président dans ce délai de deux mois, ils seront pris en compte et la décision sera communiquée dans un délai de six mois à compter de la réception de ces renseignements.

38. Afin de couvrir les rares cas où les arbitres ne peuvent pas ou ne souhaitent pas soumettre une décision d'arbitrage, le paragraphe 17 prévoit que si cette décision n'a pas été communiquée au cours du délai applicable, les autorités compétentes peuvent convenir de rallonger le délai durant lequel la décision d'arbitrage pourra être présentée ou, s'ils

ne parviennent pas à un accord sur ce point, de nommer de nouveaux arbitres pour traiter l'affaire. En cas de nomination de nouveaux arbitres, la procédure d'arbitrage reprendra au point où elle en était lorsque les premiers arbitres ont été nommés et se poursuivra avec les nouveaux arbitres.

Publication de la décision

39. Les décisions relatives à des cas particuliers prises dans le cadre d'une procédure amiable ne sont généralement pas rendues publiques. Cependant, dans le cas de décisions d'arbitrage dont les raisons sont présentées, la publication des décisions donnerait au processus plus de transparence. De même, alors que la décision ne peut en aucun cas faire officiellement jurisprudence, le fait qu'elle appartienne au domaine public peut influencer le traitement d'autres cas, permettant ainsi d'éviter des différends ultérieurs et d'adopter une approche plus uniforme pour la même question.

40. Le paragraphe 15 du modèle d'accord prévoit donc la possibilité de publier une décision. Ceci ne pourra toutefois être le cas que si les autorités compétentes et la personne ayant formulé la demande d'arbitrage en conviennent. De plus, afin de préserver la confidentialité des renseignements communiqués aux autorités compétentes, ni les noms des différentes parties, ni aucun autre élément pouvant aider à les identifier, ne devront être inclus dans le document publié.

Application de la décision

41. Une fois que le processus d'arbitrage aura permis de convenir d'une solution qui lie des autorités compétentes pour les questions qu'elles n'ont pu résoudre, les autorités compétentes concluront un accord amiable qui tiendra compte de la décision, accord qui sera présenté aux personnes directement concernées par l'affaire. Afin d'éviter des retards supplémentaires, l'accord amiable qui tiendra compte de la décision devrait être complété et présenté au contribuable dans un délai de six mois à compter de la date où la décision a été communiquée. C'est ce que prévoit le paragraphe 19 du modèle d'accord.

42. Le paragraphe 2 de l'article 25 stipule que les autorités compétentes ont l'obligation d'appliquer l'accord convenu quels que soient les délais prévus par leur droit interne. Le paragraphe 5 du même article prévoit également que la décision d'arbitrage lie les deux États contractants. Ne pas traiter le contribuable conformément à l'accord ou ne pas mettre en œuvre la décision d'arbitrage par le biais d'un accord amiable équivaudrait donc à une imposition contraire à la Convention, autorisant de ce fait la personne dont l'imposition est concernée à

demander réparation par voie de recours aux tribunaux nationaux ou en formulant une nouvelle demande en vertu du paragraphe 1 de l'article.

43. Le paragraphe 20 du modèle d'accord traite du cas où les autorités compétentes peuvent régler les questions non résolues ayant conduit à l'arbitrage avant que la décision ne soit rendue. Le processus d'arbitrage étant un mécanisme exceptionnel visant à régler les questions ne pouvant être résolues par la procédure amiable habituelle, il convient de l'interrompre si les autorités compétentes sont en mesure d'apporter seules une solution à ces questions. Les autorités compétentes peuvent convenir de cette résolution tant que la décision d'arbitrage n'a pas été rendue.

B. AUTRES MODIFICATIONS PROPOSÉES AUX COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 25 DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE DE L'OCDE

17. Le rapport d'étape de 2004 reconnaissait la possibilité que des modifications des Commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale puissent participer à l'amélioration de l'efficacité de la procédure amiable. Plusieurs des propositions faites dans le rapport d'étape (figurant à l'annexe 1) en tiennent compte. La présente section aborde les propositions pertinentes et inclut les modifications aux Commentaires sur l'article 25 que le Comité a adoptées pour chacune d'entre elles. Dans les modifications qui figurent ci-après, les modifications au texte existant des Commentaires sont en ***italiques gras*** pour les ajouts alors que les suppressions sont ~~biffées~~.

1. *Exigences relatives aux délais*

R (21)

Proposition : Des travaux devraient être entrepris pour analyser les exigences relatives aux délais et les solutions envisageables à cet égard, compte tenu des différences de règles nationales. Ces travaux pourraient permettre d'inclure des directives sur les pratiques appropriées dans le Manuel pour des procédures amiables efficaces, en vue d'améliorer la transparence sur cette question et de donner aux contribuables la possibilité de protéger leur position. Ils pourraient également déboucher sur des modifications des Commentaires relatifs à l'article 25.

18. Conformément au paragraphe 1 de l'article 25 du Modèle de Convention fiscale, le contribuable doit présenter une demande de PA dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui a entraîné une imposition non conforme aux dispositions de la Convention. Il était indiqué dans le rapport d'étape de 2004 qu'il serait bon de préciser le moment à partir duquel ce délai commence à courir, et donc quand il expire.

19. Les zones d'incertitude suivantes ont été identifiées :

— Dans un système d'auto-imposition, quel moment constitue la « date de notification » ?

— Quel événement convient-il de désigner généralement comme point de départ du délai ?

— Quelle est la date de notification retenue lorsque le pays d'origine opère une retenue à la source contraire aux dispositions de la Convention, mais qu'il n'y a double imposition que lorsque le pays de résidence réimpose ultérieurement le contribuable en refusant un crédit d'impôt étranger, quatre ans, par exemple, après la retenue initiale à la source ?

— La PA devrait-elle commencer à courir pendant la procédure nationale engagée avant le dépôt de la demande (le fait de considérer que la PA commence à courir pendant la procédure nationale peut occasionner la perte fortuite de la possibilité pour le contribuable d'accéder à la PA) ?

— Que faut-il faire lorsque le contribuable respecte le délai imposé pour agir mais que le délai pendant lequel la documentation doit être conservée est expiré ?

Modifications des Commentaires

20. Les modifications suivantes des Commentaires ont été élaborées en vue de régler ces questions :

Remplacer le paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

18. La disposition fixant le point de départ du délai de trois ans au jour de la « première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention » doit s'interpréter de la manière la plus favorable au contribuable. Aussi, même dans l'hypothèse où une telle imposition pourrait être directement établie en exécution d'une décision ou mesure administrative de portée générale, est-ce seulement à compter de la notification de la mesure individuelle entraînant l'imposition en question, c'est-à-dire, dans l'interprétation la plus favorable, de l'acte d'imposition proprement dit, matérialisé par l'établissement d'un rôle d'impôt ou d'un titre de recette ou de perception, que commence le délai dont il s'agit. *[le reste du paragraphe existant fait dorénavant partie du nouveau paragraphe 18.3]* ***Puisqu'un contribuable a le droit de soumettre un cas dès qu'il estime qu'une mesure entraînera une imposition non conforme aux dispositions de la Convention mais que le délai de trois ans court à compter du moment où ce résultat est matérialisé, le contribuable aura dans***

certains cas le droit d'initier la procédure amiable avant le point de départ du délai de trois ans (un exemple d'une telle situation est fourni au paragraphe 12 ci-dessus).

18.1 Dans la plupart des cas, ce qu'est la notification d'une cotisation, d'un rôle d'impôt, d'une demande officielle de paiement ou d'un autre titre de recette ou de perception ressortira clairement et des règles de droit interne régiront normalement le moment où cette notification sera considérée avoir été « donnée ». En vertu du droit interne, il s'agira habituellement du moment où la notification est envoyée (moment de l'envoi), d'un nombre préétabli de jours suivant l'envoi, du moment où elle devrait avoir été reçue à l'adresse de destination (dans les deux cas, un moment de réception réelle présumée), ou le moment de sa réception véritable (le moment de réception réelle). En l'absence de règles de cet ordre, il conviendra de considérer que la notification a eu lieu soit au moment de la réception réelle, ou, s'il est difficile de prouver celle-ci, au moment où elle aurait normalement été reçue à l'adresse de destination, gardant à l'esprit que cette disposition doit s'interpréter de la manière la plus favorable au contribuable.

18.2 Dans le cas d'une auto-imposition, la charge fiscale fera habituellement l'objet d'une notification quelconque (par exemple, une notification de l'impôt à payer ou du refus ou de l'ajustement d'une demande de remboursement), et en règle générale, le moment de la notification, plutôt que le moment où le contribuable produit sa déclaration fiscale, constituera le point de départ du délai de trois ans. Il peut toutefois arriver qu'aucune notification de l'impôt à payer ou autre notification ne soit prévue. En pareil cas, le moment pertinent de la « notification » correspondrait au moment où le contribuable serait, dans le cours normal des choses, considéré avoir été informé de l'imposition qui est non conforme à la Convention. Il pourrait s'agir, par exemple, du moment où le contribuable est informé pour la première fois du transfert de fonds notamment par le truchement d'un solde bancaire ou d'un relevé de banque. Le délai commence que le contribuable estime ou non à ce stade que l'imposition est effectivement contraire à la Convention, pourvu que si une personne raisonnablement prudente avait été dans la position du contribuable, cette personne aurait été en mesure de conclure, à ce moment, que l'imposition n'était pas conforme aux dispositions de la Convention. Dans ce cas, la notification au contribuable du fait d'une imposition suffit. En revanche, dans les cas où seule la combinaison de l'auto-imposition avec quelque autre circonstance aurait amené une personne raisonnablement prudente qui serait dans la situation du contribuable à conclure que l'imposition était contraire à la Convention (par exemple, une décision judiciaire selon laquelle l'application d'un impôt dans une situation

similaire à celle du contribuable serait contraire aux dispositions de la Convention) le délai commence à courir lorsque cette circonstance se réalise.

18.3 Si l'impôt a été prélevé par retenue à la source, le délai commence à courir à compter du paiement du revenu; toutefois, si le contribuable prouve qu'il n'a eu connaissance de cette retenue qu'à une date ultérieure, le délai ne court qu'à compter de cette dernière date. ~~En outre,~~ ~~l~~**L**orsque l'imposition non conforme à la Convention résulte de l'effet combiné de décisions ou mesures prises dans les deux États contractants, le délai ne court qu'à compter de la première notification de la décision ou de la mesure la plus récente. ***Par exemple, lorsqu'un État contractant prélève un impôt non conforme à la Convention, mais qu'un autre État accorde une exemption d'impôt à cet égard ou impute cet impôt en application de l'article 23 A ou de l'article 23 B de manière à éliminer la double imposition, un contribuable s'abstiendra souvent dans la pratique d'initier la procédure amiable pour ce qui concerne l'acte du premier État. Si, toutefois, l'autre État notifie plus tard le contribuable que l'exemption ou l'imputation lui est refusée et qu'une double imposition en résulte alors, un nouveau délai court à compter de cette notification, puisque l'effet combiné des actes des deux États a pour résultat de soumettre le contribuable à une double imposition contraire aux dispositions de la Convention. Dans certains cas, spécialement de cette nature, les dossiers détenus par les autorités fiscales peuvent avoir été détruits avant l'expiration du délai conformément aux pratiques habituelles des États ou de l'un d'entre eux. La Convention n'interdit pas une telle destruction ni ne contraint une autorité compétente à accepter sans preuve les arguments du contribuable, mais en pareil cas, il conviendra que le contribuable puisse, au cours de la procédure amiable et dans la mesure permise par la législation nationale, remédier au manque de preuve. Dans certains cas, l'autre État contractant peut être en mesure de fournir une preuve suffisante, conformément à l'article 26. Il est bien entendu préférable que ces dossiers soient conservés par les autorités fiscales aussi longtemps que le contribuable a le droit d'initier la procédure amiable à l'égard d'une question donnée.***

R (21)

18.4 Le délai de trois ans court pendant une procédure (y compris une procédure administrative) instituée en vertu du droit national (par exemple, une procédure d'appel prévue par le droit interne). Des difficultés pourraient en résulter du fait que le contribuable peut ainsi se voir contraint de choisir entre un recours national et une procédure amiable. Certains contribuables peuvent s'en remettre uniquement à la procédure amiable, mais plusieurs tenteront de surmonter cette difficulté en ouvrant une procédure amiable tout en se prévalant des recours offerts en droit national, même si ces recours ne sont pas, en un premier temps, poursuivis activement. Les ressources allouées à la procédure amiable peuvent ainsi se voir sollicitées

de manière non efficace. Lorsque le droit interne le permet, certains États peuvent envisager de régler ce problème en permettant que le délai de trois ans (ou un délai plus long) soit interrompu pendant la procédure intentée en vertu du droit interne. Selon deux approches conformes à l'article 25, le contribuable doit d'une part ouvrir la procédure amiable, sans interruption en cas de procédure nationale, mais les autorités compétentes n'amorcent véritablement les discussions qu'une fois le recours interne définitivement tranché, ou d'autre part, les autorités compétentes poursuivent les discussions, mais ne parviennent à un accord final que si le contribuable convient de mettre fin au recours national. Cette seconde option fait l'objet du paragraphe 31 des présents Commentaires. Dans un cas comme dans l'autre, le contribuable devrait être informé de l'approche adoptée. Qu'un contribuable estime ou non qu'il est nécessaire de former un appel de « protection » en vertu du droit interne (en raison, par exemple, de la prescription pour intenter un recours national), l'approche à privilégier pour toutes les parties est souvent de se concentrer d'abord sur la procédure amiable pour résoudre les problèmes du contribuable, et pour le faire de façon bilatérale.

2. Probabilité d'une imposition non conforme à la Convention

Proposition : Il faudrait modifier les Commentaires de sorte qu'ils traitent de la « probabilité » d'une imposition non conforme à la Convention et donnent des directives sur la manière de respecter cette exigence, notamment ce qu'il est possible de faire pour que le contribuable soit conscient du moment où le délai commence à courir.

21. Comme l'indique le paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 25 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, pour que la PA qu'il a engagée soit mise en œuvre, le contribuable doit uniquement démontrer qu'il n'est pas seulement possible, mais probable, que les mesures prises par l'un des deux ou les deux États parties entraînent une imposition non conforme à la Convention. Il a été décidé de préciser ce qu'est une « probabilité pratique », peut-être en faisant en même temps remarquer que, dans les cas limites, il semble adéquat d'accorder le bénéfice du doute au contribuable.

R (21)

22. Des questions connexes se posent parfois : quand le contribuable est-il en mesure de connaître le moment à partir duquel le lancement d'une PA semble opportun, et existe-t-il des directives ou d'autres moyens pouvant aider à traiter les cas dans lesquels le contribuable n'est peut-être pas conscient de la probabilité d'une double imposition tant que la majeure partie de la période d'engagement d'une PA ne s'est pas écoulée (voir, au paragraphe 20 du rapport d'étape, l'exemple d'une retenue à la source pour laquelle un crédit d'impôt étranger a été ultérieurement refusé) ?

23. Il a été convenu en particulier de préciser que « probabilité pratique » ne signifie pas que le contribuable doit prouver qu'il s'agit d'une probabilité de 51 %, par exemple. Il a également été convenu d'indiquer plus clairement à quel moment se pose la question de la probabilité d'une imposition dans le cas où le contribuable détermine lui-même sa charge fiscale, tout en admettant que ce moment peut différer en fonction des caractéristiques des systèmes déclaratifs.

Modifications des Commentaires

24. Les modifications suivantes des Commentaires ont été élaborées en vue de régler ces questions :

Remplacer le paragraphe 12 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

12. Il importe de noter que la procédure amiable peut, à la différence des recours contentieux de droit interne, être mise en œuvre par un contribuable sans attendre que l'imposition considérée par lui comme « non conforme ***aux dispositions*** ~~à la Convention~~ » ***de la Convention*** ait été établie ou lui ait été notifiée. Pour qu'il puisse engager une telle procédure, il faut et il suffit qu'il établisse que les « mesures prises par un État ou par les deux États » entraîneront une telle imposition, celle-ci apparaissant comme un risque qui n'est pas simplement éventuel mais probable. Ces mesures s'entendent de tous actes ou décisions, de nature législative ou réglementaire, et de portée générale ou individuelle, ayant pour conséquence directe et nécessaire l'établissement contrairement aux dispositions de la Convention d'une imposition à la charge du requérant. ***Par exemple, si une modification du droit fiscal interne d'un État contractant fait en sorte qu'une personne gagnant des revenus d'une certaine nature fera l'objet d'une imposition non conforme à la Convention, cette personne pourrait mettre en œuvre la procédure amiable dès que la loi est modifiée et qu'elle gagne les revenus en question ou dès qu'il devient probable qu'elle gagne de tels revenus. D'autres exemples portent sur la transmission d'une déclaration dans le cadre d'un système d'auto-imposition ou sur l'examen approfondi de la déclaration d'un contribuable dans le cadre d'une vérification, dans la mesure où l'un ou l'autre de ces faits rend probable une imposition non conforme à la Convention (par exemple, si la situation que le contribuable est tenu de déclarer en vertu de la législation interne de l'un des États contractants devait donner lieu, au cas où elle ferait l'objet d'une cotisation de cet État dans le cadre d'un système non déclaratif, à un risque d'imposition non conforme à la Convention, ou si des circonstances telles que la position officielle de l'État contractant ou ses pratiques en matière de vérifications rendaient très probable qu'une vérification approfondie d'une position particulière comme***

celle prise par le contribuable aboutisse à un projet de cotisation d'impôt qui entraînerait vraisemblablement une imposition non conforme à la Convention). Un autre exemple pourrait être constitué par le cas où la législation d'un État en matière de prix de transfert oblige un contribuable à déclarer des revenus supérieurs à ceux qui résultent des prix qu'il a effectivement pratiqués dans une transaction avec une partie liée, conformément au principe de pleine concurrence, et où l'on a de bonnes raisons de douter que la partie liée au contribuable puisse obtenir un ajustement corrélatif dans l'autre État contractant en l'absence d'une procédure amiable. Comme l'indiquent les premiers mots du paragraphe 1, la question de savoir si les mesures prises par un État contractant ou les deux États contractants entraîneront une imposition non conforme à la Convention doit être résolue du point de vue du contribuable. Si l'estimation que fait le contribuable de l'existence d'une telle imposition doit être raisonnable et s'appuyer sur des faits prouvables, les autorités fiscales ne devraient pas refuser une demande soumise en vertu du paragraphe 1 simplement parce qu'elles estiment qu'il n'a pas été prouvé (par exemple, en application des normes juridiques nationales exigeant une « prépondérance de la preuve »), qu'une telle imposition aura lieu.

12.1 Comme les premières étapes d'une procédure amiable peuvent être entreprises dès qu'il y a probabilité qu'une imposition puisse ne pas être conforme à la Convention, un tel lancement de la procédure ne sera pas considéré comme la soumission d'un cas devant l'autorité compétente aux fins de la détermination de la date du début de la période de deux ans mentionnée au paragraphe 5 de l'article. Le paragraphe 8 de l'annexe aux Commentaires sur l'article 25 précise dans quelles circonstances débute ladite période de deux ans.

3. Refus d'accéder à la procédure amiable

R (21)

Proposition : Les circonstances dans lesquelles il conviendrait de refuser à un contribuable l'accès à la procédure amiable devraient être analysées, parallèlement à un débat sur les pratiques appropriées à cet égard, compte tenu des différences de situations juridiques d'un pays à l'autre. Cette analyse devrait être incluse dans le Manuel pour des procédures amiables efficaces et, si cela était jugé nécessaire, dans les Commentaires sur l'article 25.

25. Dans certains cas, nonobstant le paragraphe 1 de l'article 25, les pays refusent d'engager une procédure amiable lorsqu'ils jugent que le contribuable concerné a commis une fraude ou est coupable de certaines formes d'évasion fiscale en relation avec le cas pour lequel une PA est

sollicitée. Les États expriment des avis divergents sur les circonstances dans lesquelles ce refus doit être signifié, ce qui complique le problème.

Modifications des Commentaires

26. Les modifications suivantes des Commentaires ont été élaborées en vue de régler ces questions :

Ajouter les paragraphes suivants à la suite du paragraphe 18.4 des Commentaires sur l'article 25, tel que modifié conformément à la proposition n° 2 ci-dessus :

18.5 Certains États peuvent ne pas accepter qu'un contribuable initie une procédure amiable en vertu du paragraphe 1 de l'article 25 lorsque les transactions afférentes à la demande sont considérées comme abusives. Ce problème est étroitement lié à la question de l'« usage incorrect de la Convention » qui fait l'objet des paragraphes 9.1 et suivants des Commentaires sur l'article 1. En l'absence d'une disposition spécifique, toutefois, aucune règle générale ne rend la procédure amiable non applicable à des situations perçues comme étant abusives. Le simple fait qu'une charge fiscale soit appliquée en vertu d'une clause de droit national visant à contrecarrer l'évasion fiscale ne pourra justifier le rejet de la demande de procédure amiable. Cependant, lorsque sont en cause des infractions graves pouvant entraîner de lourdes peines, certains États pourront souhaiter refuser tout recours à la procédure amiable. Les circonstances dans lesquelles un État refusera le recours à la procédure amiable devraient être précisées dans la Convention.

18.6 Certains États estiment que certaines questions ne sont pas susceptibles d'être résolues au moyen de la procédure amiable de façon générale, du moins celle qu'initie le contribuable, en raison de dispositions constitutionnelles ou d'autres dispositions ou décisions de droit interne. Il en est ainsi par exemple, lorsque le fait d'accorder un allégement au contribuable serait contraire à une décision judiciaire finale qui lie l'autorité fiscale en vertu de la constitution de l'État concerné. Toutefois, selon un principe général reconnu en matière de conventions fiscales et autres traités, le droit interne, y compris le droit constitutionnel, ne peut justifier un manquement aux obligations contenues dans un traité. L'article 27 de la Convention de Vienne sur le droit des traités reflète ce principe général du droit des traités. Il s'ensuit que toute justification de ce qui serait autrement une violation de la Convention doit être enchâssée dans la Convention elle-même, et s'interpréter conformément aux principes acceptés en matière d'interprétation des conventions fiscales. Une telle justification serait rare, car elle ne se limiterait pas à régir la façon dont une question est traitée par les deux États contractants une fois soumise à la procédure amiable, mais empêcherait même que la question parvienne à l'étape de l'examen par les

deux États. Puisqu'un des États pourrait en pratique procéder à cette détermination sans consulter l'autre État, et qu'une solution bilatérale pourrait ainsi être négligée, la décision qu'une question n'est pas susceptible de donner lieu à une procédure amiable initiée par le contribuable ne doit pas être prise à la légère et doit trouver sa source dans les dispositions de la Convention telle que négociée. Une autorité compétente qui s'appuie sur une restriction prévue en droit national comme motif pour ne pas permettre à un contribuable d'initier la procédure amiable devrait informer l'autre autorité compétente et lui expliquer le fondement juridique de sa position. De façon plus habituelle, une restriction véritablement prévue en droit national n'empêchera pas que la question soit soumise à la procédure amiable, mais si elle rend clairement et sans équivoque une autorité compétente inhabile à résoudre la question de manière à éliminer l'imposition du contribuable qui est non conforme à la Convention, et qu'il n'y a aucune probabilité réaliste que l'autre État règle la question en faveur du contribuable, alors les contribuables devraient être informés de la situation, de sorte qu'ils n'aient aucune fausse attente en ce qui concerne l'issue probable de la procédure.

18.7 Dans d'autres cas, il est possible que la procédure amiable puisse être initiée, mais que le droit national ait, depuis la négociation de la Convention, évolué de façon telle qu'une autorité compétente soit incapable de résoudre, ne serait-ce qu'en partie, la question soulevée par le contribuable. Lorsque pareille évolution restreint juridiquement l'autorité compétente à un point tel qu'il devient clairement impossible de régler la question au moyen de discussions bilatérales, la plupart des États acceptent que l'importance du changement de circonstances justifie que l'autorité compétente se retire de la procédure. Dans certains cas, la difficulté peut toutefois être temporaire, par exemple en attendant qu'une loi de rectification soit adoptée, et alors, il convient d'interrompre la procédure plutôt que d'y mettre fin. Les deux autorités compétentes devront discuter de la difficulté et de ses effets possibles sur la procédure amiable. Dans d'autres situations, une décision partiellement ou entièrement en faveur du contribuable est contraignante et doit être exécutée par l'une des autorités compétentes, mais certains points pourraient encore faire l'objet de discussions dans le cadre de la procédure amiable dans le cas, par exemple, où une autorité compétente tente de convaincre l'autre que celle-ci doit accorder un allégement.

R (21)

18.8 Il est moins justifié d'invoquer le droit interne pour éviter de mettre en œuvre un accord conclu dans le cadre de la procédure amiable. L'obligation de mettre en œuvre ces accords est énoncée sans équivoque dans la dernière phrase du paragraphe 2, et les obstacles existants à la mise en œuvre doivent de façon générale être pris en compte dans les modalités

de l'accord lui-même. Les conventions fiscales étant négociées en tenant pour acquise l'évolution, parfois difficile à prévoir, de la législation nationale et les parties étant conscientes de cette réalité lorsqu'elles négocient la Convention et concluent des accords amiables, des changements ultérieurs imprévus qui modifient l'essence d'un accord amiable nécessiteraient de façon générale que celui-ci soit modifié selon que de besoin. De toute évidence, lorsque la législation nationale évolue dans une telle direction, ce qui ne devrait se produire que rarement, l'obligation d'agir de bonne foi impose qu'avis en soit donné dès que possible, et il convient d'investir des efforts de bonne foi pour modifier l'accord amiable ou parvenir à un nouvel accord, dans la mesure permise par la nouvelle législation nationale. En pareils cas, la demande du contribuable devrait être considérée comme étant toujours ouverte, sans que celui-ci ait à en soumettre une autre.

4. *Suspension du recouvrement de l'impôt*

Proposition : Il faudrait analyser les pratiques nationales concernant la suspension du recouvrement de l'impôt pendant la procédure amiable et s'efforcer de parvenir à un consensus sur la définition d'autres modes de recouvrement et de protection des intérêts des pouvoirs publics. Les résultats de ces travaux pourraient être inclus dans le Manuel pour des procédures amiables efficaces et, dans une mesure jugée appropriée, dans les Commentaires.

27. Dans certains États, une PA ne commencera pas tant que l'impôt n'aura pas été réglé. Dans d'autres cas, elle pourra être lancée, mais le recouvrement de l'impôt ne sera pas suspendu pour autant. Ce recouvrement pendant l'examen des dossiers entraîne le plus souvent une double imposition temporaire alors que la PA est en cours, puisque les mêmes bénéfices sont soumis à l'impôt dans les deux pays considérés. Sur le plan pratique, il se traduit également par un problème de liquidités pour le contribuable.

28. Il est admis que les pratiques sont susceptibles de différer d'un pays à l'autre, mais la question suivante pourrait être posée : les obligations liées à la mise en œuvre de bonne foi de la PA sont-elles remplies si, pour pouvoir accéder à la PA, le contribuable est contraint de payer un impôt non allégé ? Dans la mesure où la capacité de recouvrement en dernier ressort pose un problème aux pouvoirs publics, il serait possible, en conformité avec les principes de proportionnalité, de remplacer le paiement de l'impôt pendant la PA par une caution ou une sûreté sous une forme ou une autre.

Modifications des Commentaires

29. Les propositions suivantes de modifications des Commentaires ont été élaborées en vue de régler ces questions :

Ajouter les paragraphes suivants aux Commentaires sur l'article 25 :

31.4 Certains États sont d'avis qu'un contribuable ne peut initier une procédure amiable à moins qu'une partie ou la totalité de l'impôt contesté ne soit réglée. Selon eux, l'obligation de régler les impôts exigibles, sous réserve d'un remboursement total ou partiel en fonction de l'issue de la procédure, constitue une question relevant essentiellement de la procédure qui n'est pas régie par l'article 25 et qui est par conséquent conforme à ce dernier. À l'opposé, plusieurs États sont d'avis que l'article 25 prescrit l'ensemble des étapes que doit suivre le contribuable avant d'initier la procédure et n'impose pas une telle obligation. Ces États fondent leur opinion sur le fait que la procédure peut être mise en œuvre sans attendre que l'imposition ait été établie contre le contribuable ou lui ait été notifiée (tel qu'il est mentionné au paragraphe 12 ci-dessus) et que la procédure engagée par une autorité compétente en vertu du paragraphe 3 n'est clairement pas soumise à une telle obligation.

31.5 L'article 25 ne donne aucune précision dans un sens ou dans l'autre sur la possibilité de refuser la demande de procédure amiable soumise par un contribuable si une partie ou la totalité de l'impôt contesté n'a pas été réglé. Quoiqu'il en soit, il convient de tenir compte pour l'application de l'article que la procédure amiable constitue un mécanisme de support pour les autres dispositions de la Convention et que le libellé de l'article 25 doit par conséquent être entendu dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales. Les États doivent par conséquent tenir compte dans toute la mesure possible des problèmes de liquidité et de double imposition éventuelle qu'entraîne le fait d'exiger le paiement anticipé d'une somme que le contribuable conteste comme ayant été du moins en partie imposée contrairement aux modalités de la convention applicable. À tout le moins, le règlement de l'impôt exigible ne devrait pas être une condition pour engager la procédure amiable s'il ne l'est pas pour demander une révision en vertu de la législation nationale. Il semble aussi à tout le moins convenir que lorsqu'une procédure amiable est initiée avant que l'imposition ne soit établie contre le contribuable (au moyen d'une cotisation, par exemple), nul paiement ne devrait être exigé avant que l'imposition ne soit établie.

31.6 Il y a plusieurs raisons pour lesquelles la suspension du recouvrement de l'impôt en attendant la résolution d'une procédure amiable pourrait être souhaitable, bien que pour beaucoup d'États il puisse être

nécessaire de procéder à des modifications législatives pour mettre en œuvre cette approche. Le fait d'exiger le paiement de l'impôt dû comme condition expresse d'obtention de l'accès à la procédure amiable en vue d'obtenir un allégement de ce même impôt serait en général incompatible avec la politique qui consiste à élargir la procédure amiable pour résoudre de tels différends. Même si en définitive une procédure amiable a pour effet de supprimer toute double imposition ou autre imposition non conforme à la Convention, l'obligation de payer l'impôt avant la conclusion de la procédure amiable peut représenter pour le contribuable un coût permanent égal à la valeur actualisée des fonds représentés par la somme qui lui a été demandée d'une manière injustifiée pendant la période précédant le règlement de la procédure amiable, du moins dans le cas assez courant où les politiques menées par les États contractants respectifs en matière de versement d'intérêts de retard ne compensent pas totalement le coût supporté par le contribuable. Cela signifie par conséquent que dans de tels cas la procédure amiable n'atteindrait pas l'objectif de suppression totale, sur le plan économique, de la charge de la double imposition ou de toute autre imposition non conforme à la Convention. De plus, même si cette charge économique est finalement supprimée, l'obligation faite au contribuable de payer des impôts sur les mêmes revenus à deux États contractants peut lui imposer une charge de trésorerie incompatible avec les objectifs de la Convention qui sont de supprimer les obstacles aux échanges et investissements transfrontaliers. Enfin, une autre source de complication regrettable pourrait être les délais constitués par les retards dans le règlement des affaires si un pays est moins disposé à engager des discussions de bonne foi dans le cadre d'une procédure amiable lorsque le résultat probable pourrait être un remboursement d'impôts déjà perçus. Lorsqu'un État considère que le contribuable ne peut initier une procédure amiable qu'à condition de régler l'impôt exigible, avis doit en être donné au cosignataire de la Convention au cours des négociations de celle-ci. Lorsque les deux États parties à une Convention sont de cet avis, leurs vues sont communes, mais le contribuable court gravement le risque de devoir payer deux fois. Si la législation nationale le permet, les États peuvent résoudre ce problème en faisant en sorte que la plus élevée des sommes soit détenue en fidéicommis, en main tierce ou de façon analogue en attendant l'issue de la procédure amiable. Par ailleurs, les exigences des autorités compétentes pourraient être satisfaites grâce à une garantie bancaire consentie par la banque du contribuable. Ou encore, l'un des États (déterminé par exemple en fonction de la date de l'établissement de la cotisation ou du statut de résidence établi conformément à la Convention) pourrait accepter de n'exiger que le règlement de la différence entre la somme payée à l'autre État et celle qu'il réclame, le cas échéant. Les options possibles dépendront

en dernier ressort du droit interne (y compris les exigences administratives) de l'État concerné, mais il s'agit là du type d'options qu'il convient dans toute la mesure possible d'envisager pour que la procédure amiable fonctionne le plus efficacement possible. Lorsque les États exigent qu'un contribuable règle l'impôt exigible avant d'initier une procédure amiable, ou pour que la question faisant l'objet de cette procédure soit examinée en substance, ils devraient prévoir un système de remboursement des intérêts courus sur tout montant sous-jacent devant être remboursé au contribuable par suite d'un accord amiable conclu par les autorités compétentes. De tels intérêts devraient amplement tenir compte de la valeur du montant sous-jacent et de la période pendant laquelle le contribuable en était privé.

5. *Suspension ou annulation des paiements d'intérêts et des sanctions*

Proposition : Il faudrait analyser les pratiques nationales concernant la suspension ou la suppression des paiements d'intérêts et des sanctions pendant la procédure amiable et s'efforcer de parvenir à un consensus sur la question de savoir si, et quand, cette suspension serait appropriée. Les résultats de ces travaux pourraient être inclus dans le Manuel pour des procédures amiables efficaces et, dans une mesure jugée appropriée, dans les Commentaires.

30. Cette question a trait, pour certains aspects, à la suspension du recouvrement de l'impôt, mais présente un certain nombre de spécificités. Lorsque la PA est ouverte avant l'émission de l'avis rendant exigible le paiement de la dette fiscale, il y a de bonnes raisons de prétendre que l'accumulation des intérêts à payer doit être suspendue pendant une période correspondant au moins au temps nécessaire pour régler l'affaire, dans la mesure où cette période n'est pas imputable au manquement du contribuable à fournir des informations dans un délai raisonnable. Dans d'autres cas, les motifs pour une suspension des paiements d'intérêts semblent moins nombreux, surtout si, avant cette date, le contribuable a eu toute latitude pour solliciter une PA sur cet aspect.

R (21)

31. Une autre question se pose : les intérêts dus doivent-ils être suspendus ou annulés si des intérêts compensatoires sont versés dans le cas d'un trop payé dans l'autre pays ? Dans le même ordre d'idées, quel traitement fiscal faudrait-il réserver aux intérêts (imposés ou déduits) dans l'autre pays.

Modifications des Commentaires

32. Les modifications suivantes des Commentaires ont été élaborées en vue de régler ces questions :

Ajouter le paragraphe suivant aux Commentaires de l'article 25 :

31.7 Les États adoptent des positions différentes sur la question de savoir si les intérêts et les pénalités d'ordre administratif sont traités comme des impôts auxquels l'article 2 de la Convention s'applique. Certains États considèrent qu'ils revêtent la nature du montant contesté sous-jacent, et d'autres, non. Il s'ensuit que les opinions divergent quant à savoir si ces intérêts et pénalités sont susceptibles de faire l'objet d'une procédure amiable initiée par le contribuable. Lorsqu'ils sont visés par la Convention à titre d'impôts auxquels celle-ci s'applique, le but de la Convention d'éviter la double imposition et l'obligation faite aux États de mettre en œuvre de bonne foi les conventions laissent entendre que, dans la mesure du possible, les intérêts et les pénalités ne devraient pas être imposés d'une manière qui décourage de fait les contribuables d'initier une procédure amiable, en raison des coûts et des problèmes de liquidités ainsi engendrés. Même lorsque les intérêts et les pénalités d'ordre administratif ne constituent pas des impôts visés par l'article 2 de la Convention, ils ne devraient pas être appliqués de manière à décourager sérieusement ou empêcher le contribuable de se prévaloir des avantages de la Convention, y compris le droit d'initier la procédure amiable prévue à l'article 25. Par exemple, les exigences d'un État en matière de règlement des pénalités et des intérêts en souffrance ne devraient pas être plus onéreuses pour les contribuables dans le contexte de la procédure amiable qu'elles ne le seraient dans le contexte d'un recours national en révision initié par le contribuable.

6. PA et ajustements corrélatifs

Proposition : Les Commentaires sur l'article 25 devraient être rédigés plus clairement de façon à préciser les circonstances dans lesquelles la procédure amiable est applicable dans les cas d'ajustements corrélatifs.

33. Le paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 25 traite spécifiquement de la relation entre les articles 9 et 25 (y compris en l'absence d'équivalent au paragraphe 2 de l'article 9) :

R (21)

> « … suivant l'opinion dominante au sein des pays membres, la double imposition économique créée par la rectification des prix de transfert n'est pas conforme tout au moins à l'esprit de la Convention et elle entre donc dans le champ d'application de la procédure amiable prévue par l'article 25. Les États qui ne partagent pas cette opinion trouvent cependant, dans la pratique, les moyens de remédier le plus souvent aux cas de double imposition économique qui frappent des entreprises de bonne foi, en s'appuyant sur des dispositions de leur législation nationale. »

34. Malgré la discussion aux paragraphes 8-10 des Commentaires sur l'article 25, la question reste posée : la PA peut-elle continuer de s'appliquer lorsque des États n'incluent pas le paragraphe 2 de l'article 9 dans leurs conventions bilatérales? Il a été convenu de préciser la relation entre les « ajustements corrélatifs » visés dans ce paragraphe et la PA, afin d'indiquer plus clairement que la PA ne dépend pas de l'existence du paragraphe 2 de l'article 9 dans la convention bilatérale considérée.

Modifications des Commentaires

35. Les modifications suivantes des Commentaires ont été élaborées en vue de régler ces questions :

Remplacer le paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

10. En effet, ceci résulte des termes mêmes du paragraphe 2 de l'article 9 lorsqu'une clause de ce genre figure dans la convention bilatérale en cause. Lorsque la convention bilatérale ne contient pas de règles correspondant à celles du paragraphe 2 de l'article 9 (et tel est généralement le cas pour les conventions antérieures à 1977), l'insertion de l'article 9, limité au paragraphe 1 — qui ne fait le plus souvent que confirmer des règles plus ou moins analogues des législations internes — montre que les États contractants entendent faire entrer la double imposition économique dans le champ d'application de la Convention. Par voie de conséquence, suivant l'opinion dominante au sein des pays membres, la double imposition économique créée par la rectification des prix de transfert n'est pas conforme tout au moins à l'esprit de la Convention et elle entre donc dans le champ d'application de la procédure amiable prévue par l'article 25. *[la suite du paragraphe existant devient la dernière phrase du paragraphe 10.1]*

R (21)

10.1 Si la procédure amiable est clairement utile pour régler les questions soulevées quant au type d'ajustement qui peut être fait en vertu du paragraphe 2 de l'article 9, il s'ensuit que même en l'absence d'une telle disposition, les États devraient tenter d'éviter la double imposition, notamment en procédant à un ajustement corrélatif tel que celui dont il est question au paragraphe 2. Quoique les opinions puissent diverger, les États considèrent par conséquent de façon générale qu'une procédure amiable initiée par un contribuable dont l'objet est une double imposition économique contraire à l'article 9 inclut la question de savoir s'il aurait fallu procéder à un ajustement corrélatif, même en l'absence d'une disposition analogue au paragraphe 2 de l'article 9. Les États qui ne partagent pas cette opinion trouvent cependant, dans la pratique, les moyens de remédier le plus souvent aux cas de double imposition

économique ~~qui frappent~~***frappant*** des entreprises de bonne foi, en s'appuyant sur des dispositions de leur législation ***interne***~~nationale~~.

7. Relation entre le droit interne et la PA

Proposition : Les aspects nationaux concernant la relation entre le droit interne et la procédure amiable devraient être analysés et traités dans l'optique de permettre à la procédure amiable de fonctionner le plus pleinement possible, compte tenu des éventuelles limitations, notamment constitutionnelles, des systèmes juridiques des pays. Les résultats de ces travaux pourraient être inclus dans le Manuel pour des procédures amiables efficaces et/ou dans les modifications apportées aux articles ou aux Commentaires du Modèle de Convention fiscale.

36. Les limitations à l'ouverture par un contribuable d'une procédure amiable qui pourrait résulter du droit interne ont déjà été évoquées, de même que le principe général selon lequel les États ne devraient pas prétendre à la légère que ces limitations empêchent le lancement de la procédure amiable (voir la proposition n° 4 ci-dessus). D'autres limitations résultant du droit interne, sans empêcher l'ouverture de la procédure, peuvent empêcher les autorités compétentes de parvenir à un accord. Bien qu'il n'y ait pas de présomption selon laquelle les contraintes résultant du droit interne auraient pour effet d'empêcher la conclusion d'un accord et que les États aient l'obligation de bonne foi d'examiner sérieusement la possibilité d'aboutir à un tel accord nonobstant l'existence apparente d'une contrainte résultant du droit interne, il est admis que ce problème pourrait se poser dans les situations typiques suivantes :

— Un État juge que la PA ne permet pas de parvenir à un accord lorsque la même affaire est activement examinée dans le cadre du mécanisme de règlement des différends prévu dans sa propre législation, par exemple *via* un recours contentieux concernant le contribuable partie à la PA ou un autre contribuable. Même si cette opinion est en soi compatible avec les dispositions de la Convention, sa mise en pratique peut poser des difficultés telles que celles analysées au paragraphe 31 des Commentaires sur l'article 25.

— Un État estime que les règles de droit interne ne sont pas explicitement annulées par les dispositions de la Convention et, par conséquent, son autorité compétente considère ne pas disposer du pouvoir nécessaire pour parvenir à une solution satisfaisante qui s'écarterait du droit interne. Un cas spécifique est celui des délais : un certain nombre de pays n'incluent pas la deuxième phrase du paragraphe 2 de l'article 25 dans leurs conventions et conditionnent la mise en œuvre des accords amiables à des délais fixés dans leur

droit interne, ce qui les empêche d'approuver des solutions appropriées qui les contraindraient à ignorer ces limitations.
— Une décision de justice est rendue dans un État (concernant le contribuable partie à une PA ou un autre contribuable) et l'autorité compétente de cet État considère qu'elle ne dispose d'aucun pouvoir pour approuver une solution différente dans le cadre de la PA.
— L'interprétation d'une règle de la Convention par la justice ou par les textes de loi d'un État est contestée par l'autre État partie, et l'autorité compétente du premier État considère qu'elle ne dispose d'aucun pouvoir pour approuver une interprétation différente dans le cadre de la PA.

37. Ces questions peuvent également se poser au moment de la mise en œuvre d'une solution définie dans le cadre de la PA, même si l'on s'attendrait à ce que les autorités compétentes n'approuvent pas une solution dont elles savent d'avance qu'elles ne pourront pas l'appliquer en vertu de leur législation nationale.

Modifications des Commentaires

38. Les modifications suivantes des Commentaires ont été élaborées en vue de régler ces questions :

Remplacer le paragraphe 31 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

31. ~~Enfin, i~~ **I**l peut arriver qu'un accord amiable soit conclu au sujet d'un contribuable, alors qu'une instance contentieuse a été engagée par ce dernier pour le même objet devant la juridiction compétente de l'un ou de l'autre État contractant et se trouve encore pendante. En pareil cas, on ne saurait rejeter la demande d'un contribuable de différer son acceptation de la solution convenue en procédure amiable jusqu'à ce que le tribunal ait statué sur ***ce recours*** ~~le recours pendant~~. *[le reste du paragraphe existant se retrouve, avec certaines modifications, à la fin du paragraphe 31.3]* ***Par ailleurs, les autorités compétentes peuvent raisonnablement être d'opinion que lorsque l'instance engagée par le contribuable est pendante quant à la question particulière sur laquelle ce contribuable demande un accord amiable, elles doivent attendre que le tribunal ait statué pour procéder à un examen en profondeur. Si la demande de procédure amiable soumise par le contribuable vise des années d'imposition différentes de celles que vise l'instance contentieuse, mais essentiellement les mêmes questions de fait et de droit, de sorte que la décision du tribunal devrait dans la pratique avoir une incidence sur les années d'imposition du contribuable qui ne font pas expressément l'objet du litige, la position pourrait être identique, dans la pratique, à celle adoptée pour les cas mentionnés précédemment. Quoi qu'il en soit, le fait d'être dans***

R (21)

l'attente d'une décision de justice ou de demander que soit suspendue une procédure amiable du fait qu'est en cours une procédure formelle de recours interne, ne saurait réduire, ou causer l'expiration de, la période de deux ans mentionnée au paragraphe 5 de l'article. Naturellement, si les autorités compétentes jugent, dans un cas ou dans l'autre, que la question pourrait être résolue sans égard à la procédure instituée en vertu du droit interne (par exemple, du fait que l'autorité compétente du pays où l'instance est instituée ne sera pas liée ou contrainte par la décision de justice), la procédure amiable peut suivre son cours.

31.1 La situation est également différente si une instance pendante vise une question, mais qu'elle a été engagée par un contribuable autre que celui qui souhaite engager la procédure amiable. En principe, si l'affaire soumise par le contribuable souhaitant engager la procédure amiable justifie l'intervention de l'une des autorités compétentes ou des deux en vue de prévenir une imposition non conforme à la Convention, cette intervention ne devrait pas être retardée indûment en attendant une interprétation générale du droit dans le cadre de l'instance engagée par un autre contribuable — bien que le contribuable demandant un accord amiable puisse en convenir si l'interprétation lui sera vraisemblablement profitable. Dans d'autres cas, le report de l'examen par les autorités compétentes dans le cadre de la procédure amiable peut être justifié en toutes circonstances, mais les autorités compétentes devraient autant que possible ne pas nuire au contribuable qui demande en pareil cas un accord amiable. Il est possible d'atteindre ce résultat, si la législation nationale le permet, en reportant l'échéance du paiement de la somme exigible jusqu'à la fin de la période d'attente, ou du moins de la partie de cette période qui est hors du contrôle du contribuable.

31.2 En fonction des procédures internes, le choix du recours appartient généralement au contribuable et, dans la plupart des cas, ce sont les voies de recours internes, telles que les appels ou les procédures judiciaires, qui seront suspendues au bénéfice de la procédure amiable, qui a l'avantage d'être bilatérale et moins formelle.

R (21)

31.3 Comme on l'a vu précédemment, une instance engagée par le contribuable peut être pendante ou encore, le contribuable peut avoir préservé son droit d'engager une instance en vertu du droit interne, mais les autorités compétentes peuvent tout de même estimer qu'un accord peut être conclu. ~~D'un autre coté,~~ ***En pareils cas,*** il faut ***toutefois*** tenir compte du souci ~~de l'~~ ***d'une*** autorité compétente ***donnée*** d'éviter toute divergence ou contradiction entre la décision judiciaire et l'accord amiable ***demandé***, avec les difficultés ou risques d'abus ~~qu'elle pourrait~~***que celles-ci pourraient*** comporter. En définitive, ~~il apparaît donc normal que~~

l'exécution d'un ***tel*** accord amiable ~~soit~~***devrait normalement être*** subordonnée :

- à l'acceptation de cet accord amiable par le contribuable, et
- au désistement par ce contribuable de ~~son~~ ***l'***instance ***engagée*** ~~devant l'autorité~~ en ce qui concerne les points réglés par l'accord amiable.

8. Portée du paragraphe 3 de l'article 25

Proposition : Il conviendrait de réexaminer la portée appropriée du paragraphe 3 de l'article 25, en particulier en relation avec la double imposition des succursales du même contribuable, en vue de suggérer dans les Commentaires des solutions possibles au problème.

39. Ce point faisait l'objet de la proposition n° 6 d'études futures dans le rapport d'étape de 2004. Le paragraphe 3 de l'article 25 (c'est nous qui soulignons) précise que : [l]es autorités compétentes des États contractants *s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre* les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention. *Elles peuvent aussi se concerter* en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus dans la Convention. De l'avis général apparent, le paragraphe 3, phrase 1, serait destiné à assurer la gestion générale de la Convention, plutôt qu'à traiter un cas particulier, mais comme ces cas peuvent soulever des questions plus systémiques, le paragraphe n'empêche pas, bien entendu, d'engager une PA sur une question survenant à l'occasion d'un cas particulier, ni n'empêche une autorité compétente de rechercher une issue de fait favorable à un contribuable en particulier. Le paragraphe 3 souligne le rôle de facilitation de la PA, qui contribue à garantir le bien-fondé permanent des conventions fiscales existant de longue date.

40. La deuxième phrase du paragraphe 3 vise plus directement les cas particuliers, mais fait clairement référence à une facilité ou à une attribution plutôt qu'à une obligation. Cette disposition stipule qu'une convention suivant le Modèle de l'OCDE n'empêche pas ces concertations sur des aspects non couverts par la Convention, puisqu'elle a clairement pour intention de les « inviter » (voir le paragraphe 3 des Commentaires). Elle confère aussi une grande souplesse dans l'organisation de ces concertations.

R (21)

41. La deuxième phrase n'accorde pas expressément aux contribuables le même droit d'initiation que le paragraphe 1 pour les aspects afférents à la Convention, mais n'empêche pas non plus les autorités compétentes d'accorder ensemble de tels droits. Au plan pratique, une autorité compétente peut décider de recourir à la PA en vertu du paragraphe 3 après qu'une affaire a été portée à son attention par un contribuable, bien qu'une telle réclamation ne soit pas bien sûr nécessaire pour que l'autorité compétente engage une PA.

42. Si l'expérience des cas régis par le paragraphe 3 de l'article 25 reste limitée, ces questions pourraient bien gagner en importance à l'avenir en raison des travaux effectués sur l'attribution des bénéfices à un établissement stable. Étant donné la méthodologie adoptée pour ces travaux, il existe pour la première fois un cadre qui permettrait la résolution de questions extrêmement complexes sur l'affectation des bénéfices entre les diverses succursales d'un même contribuable dans différents États, comme l'attribution de capital aux succursales des banques.

43. Étant donné que de telles succursales ne sont pas résidentes des pays parties prenantes dans le différend potentiel sur l'attribution des bénéfices, la procédure de PA prévue aux paragraphes 1 et 2 de l'article 25 n'est pas disponible et le seul allègement amiable de la double imposition possible découle plutôt du paragraphe 3. En fait, le paragraphe 37 des Commentaires relatifs à l'article 25 note que la deuxième phrase du paragraphe 3 de l'article 25 pourrait être utilisée pour le règlement des différends dans le contexte des établissements stables décrits ci-dessus, et encourage son utilisation en vue d'éliminer la double imposition. Cependant, le paragraphe 37 énumère certains problèmes rencontrés par quelques États contractants dans son application — des États dont le droit interne s'oppose à ce que la Convention soit « complétée sur des points qui n'y sont pas traités expressément ou tout au moins, de manière implicite ». Par ailleurs, un certain nombre d'États n'incluent pas la deuxième phrase du paragraphe 3 dans leurs conventions bilatérales, pour cette raison et d'autres.

44. Le rapport d'étape de 2004 a noté ces questions et considéré qu'il conviendrait donc de réexaminer le troisième paragraphe de l'article afin qu'il puisse être plus largement utilisé dans les cas appropriés.

Modifications des Commentaires

45. Les modifications suivantes des Commentaires ont été élaborées en vue de régler ces questions :

R (21)

Remplacer le paragraphe 37 des Commentaires sur l'article 25 par ce qui suit :

> 37. La deuxième phrase du paragraphe 3 permet en outre aux autorités compétentes de régler les cas de double imposition qui ne sont pas prévus par les dispositions de la Convention. Un cas particulièrement intéressant à cet égard est celui d'un résident d'un État tiers ayant un établissement stable dans chacun des deux États contractants. Il ***n'***est ***pas seulement*** ~~naturellement~~ souhaitable, ***mais dans la plupart des cas, représentatif de l'influence de l'article 25 et de la procédure amiable sur les autorités compétentes pour qu'elles se concertent en vue d'assurer le fonctionnement efficace de la Convention dans son ensemble***, que la procédure amiable puisse aboutir à éliminer

effectivement une double imposition susceptible de se produire dans cette situation. ***La possibilité que de telles situations puissent être traitées dans le cadre de la procédure amiable prend de l'importance au fur et à mesure que les États contractants tentent de mettre en place un cadre plus cohérent pour traiter les questions de répartition de bénéfices entre succursales, et il s'agit d'une question qui pourrait faire l'objet d'un examen lors de la négociation de conventions ou d'avenants. Il arrivera toutefois que*** ~~On doit cependant réserver le cas~~ des États contractants dont le droit interne s'oppose à ce que la Convention soit complétée sur des points qui ~~n'y~~ ***ne*** sont pas traités expressément ou tout au moins de manière implicite ~~;~~ ***dans la Convention, et en pareils cas,*** ~~dans un tel cas~~ la Convention ~~ne~~ pourrait être complétée ~~que~~ par un avenant ~~soumis, comme la Convention elle-même, à ratification ou à approbation~~ ***consacré à cette question. Dans la plupart des cas, toutefois, les modalités de la Convention elle-même, telles qu'elles sont interprétées conformément aux principes acceptés en matière d'interprétation des conventions fiscales, permettront d'appliquer la procédure prévue au paragraphe 3 aux questions touchant deux succursales d'une entité établie dans un troisième État.***

C. SUIVI DES AUTRES PROPOSITIONS DU RAPPORT D'ÉTAPE DE 2004

46. Cette section décrit les travaux de suivi effectués sur d'autres propositions figurant dans le rapport d'étape de 2004. Comme il est indiqué ci-dessous, les principaux résultats de ces travaux ont été la mise au point d'un manuel pour des procédures amiables efficaces (MEMAP) (voir sous-section 1 ci-dessous) et la mise au point d'un cadre type pour la déclaration des cas de procédure amiable (voir sous-section 2 ci-dessous).

R (21)

1. *Manuel pour des procédures amiables efficaces*

Proposition : Un Manuel pour des procédures amiables efficaces (« MEMAP ») serait élaboré tant à l'intention des administrations fiscales que des contribuables. Les positions qui seraient présentées ne seraient pas imposées aux pays membres mais refléteraient l'analyse du point considéré. Ce Manuel devrait étudier les pratiques appropriées et les autres solutions possibles aux questions examinées par le Comité.

47. Conformément à cette proposition, un Manuel pour des procédures amiables efficaces (« MEMAP ») a été élaboré. Ce Manuel est disponible en ligne sous forme électronique à l'adresse suivante *www.oecd.org/ctp/memap*. Le MEMAP explicite les différentes étapes de la procédure amiable, examine les

différentes questions liées à cette procédure et, le cas échéant, décrit de bonnes pratiques.

2. Cadre des déclarations concernant la procédure amiable

Proposition : La possibilité de définir une forme d'analyse de l'état d'avancement des cas relevant de la procédure amiable dans les pays membres devrait être étudiée, de même que la nature des informations qui seraient ainsi diffusées.

48. Les deux principaux objectifs des travaux du Comité étaient d'améliorer la rapidité de traitement et de règlement des affaires faisant l'objet de procédures amiables et de renforcer la transparence de la procédure amiable en général. Il a donc été convenu que les pays membres établiraient et soumettraient à l'OCDE des rapports annuels contenant des informations de base sur leurs dossiers de procédure amiable. Il a semblé que ces rapports annuels fourniraient des informations précieuses aussi bien aux administrations fiscales qu'aux contribuables. Ces rapports seront établis de la manière suivante :

- Il sera demandé aux pays de rendre compte de l'état d'avancement de leurs dossiers de procédure amiable pour chaque période de 12 mois sur la base du tableau qui figure à l'annexe 2. Ce tableau requiert la déclaration des affaires faisant l'objet d'une procédure amiable pour une période donnée sous la forme suivante : inventaire des cas faisant l'objet d'une procédure amiable en début et en fin de période; nombre d'affaires lancées au cours de l'année; nombre d'affaires traitées au cours de l'année; nombre de dossiers retirés ou clôturés au cours de l'année sans que le problème de double imposition ait été totalement résolu; et, à titre facultatif, durée moyenne écoulée pour les affaires définitivement traitées, clôturées ou retirées au cours de l'année; toutes ces colonnes étant ventilées en fonction de l'année où la procédure amiable a été lancée.
- Les rapports seront diffusés au moyen du site Internet de l'OCDE et seront mis à jour chaque année, et les études par pays qui sont déjà disponibles sur ce site seront mises à jour périodiquement.

49. Du fait de ce système de déclaration des procédures amiables, les contribuables pourront avoir une meilleure compréhension du programme de procédure amiable d'un pays et être mieux en mesure de prendre une décision sur les actions à entreprendre. Les administrations fiscales devraient également juger ces informations utiles pour l'évaluation des résultats de leurs programmes en matière de procédure amiable.

50. Les définitions qui accompagnent le modèle de déclaration ont pour objet d'assurer une cohérence acceptable entre les méthodes de déclaration

de différents pays, tout en prévoyant une certaine flexibilité afin de prendre en compte les différences dans les pratiques suivies par les pays en matière de collecte des données. Par exemple, certains pays collectent les données sur la base de l'année civile alors que d'autres le font sur la base d'une période de 12 mois différente. Le modèle a pour objet de tenir compte de ces différences, tout en gardant comme objectif l'obtention de statistiques suffisamment récentes des pays déclarants.

51. D'autres statistiques, semblables à celles que certains pays déclarent actuellement (par exemple la ventilation par thème, par secteur ou par pays partie à la Convention ou selon que l'initiative de l'affaire est d'origine nationale ou étrangère), pourraient être incluses à l'avenir s'il était possible de s'entendre sur le fait que la collecte de ces données additionnelles ne représenterait pas une charge de travail excessive et ne risquerait pas de permettre l'identification des affaires concernant des contribuables particuliers. Dans l'intervalle, les pays qui souhaitent déclarer ces statistiques additionnelles sont invités à le faire au moyen d'un lien Internet dans la page d'information concernant ce pays.

3. *Allègement partiel de la double imposition*

Proposition : L'opportunité de la mise en place d'un mécanisme plus cohérent en vue d'un allègement « partiel » de la double imposition devrait être examinée de manière plus approfondie et, s'il y a lieu, des modifications des Commentaires devraient être élaborées pour tenir compte de ces conclusions. En cas d'allègement partiel, il convient d'accorder une attention particulière à la relation avec les mécanismes supplémentaires de règlement des différends.

52. Le Comité a conclu que le fait d'exécuter à ce stade des travaux dans ce domaine, compte tenu des autres travaux entrepris relativement à la procédure amiable, pourrait laisser croire que des mécanismes ne permettant qu'un allègement partiel de la double imposition sont entérinés. Pour cette raison, il a été convenu de ne pas immédiatement donner suite à cette proposition.

R (21)

4. *Cohérence, concurrence et non-discrimination*

Proposition : Il conviendrait d'analyser plus avant l'expérience des pays en ce qui concerne la cohérence, la concurrence et la non-discrimination afin de déterminer s'il serait souhaitable d'élaborer des lignes directrices plus détaillées dans le Manuel pour des procédures amiables efficaces et/ou les Commentaires sur l'article 25.

53. Le Comité a considéré qu'il s'agissait là d'un domaine susceptible de faire l'objet de travaux futurs de l'OCDE mais qu'il n'était pas en mesure de

fournir des directives spécifiques à ce stade et il était d'avis que ce sujet, ainsi que d'autres, relève plutôt du Groupe de travail n° 6 sur l'imposition des entreprises multinationales.

5. *Ajustements secondaires*

Proposition : Il conviendrait d'étudier la relation entre les ajustements secondaires et la PA afin d'insister davantage sur le fait qu'il est souhaitable, mais pas impératif, d'en tenir compte dans la PA.

54. Cette question se rapporte aux ajustements faits aux « transactions secondaires » dans le cadre desquels certains pays qui ont proposé un ajustement du prix de transfert reconstituent, en vertu de leur législation nationale, une transaction dans laquelle les bénéfices excédentaires résultant de l'ajustement primaire sont traités comme s'ils avaient été transférés sous une forme ou sous une autre (par exemple, un dividende implicite, un apport de capital ou un prêt) et sont imposés en conséquence.

55. Le Comité est convenu que la question des ajustements secondaires est importante et qu'elle devrait faire l'objet de travaux. Il est donc convenu que le Groupe de travail n° 1 sur les Conventions fiscales et les questions connexes et le Groupe de travail n° 6 sur l'imposition des entreprises multinationales devraient poursuivre l'examen de cette question.

6. *Cas triangulaires*

Proposition : Il convient d'envisager la possibilité d'une approche plus explicite et structurée des questions soulevées concernant les « cas triangulaires » en étudiant les propositions de changements figurant dans les Commentaires s'il est possible de s'entendre sur une approche appropriée et d'élaborer une solution multilatérale.

56. Le Comité a conclu qu'il s'agissait là d'une question de fond se rapportant à la question plus vaste de l'application des conventions bilatérales dans des situations impliquant plus de deux États. Compte tenu des travaux qu'a déjà exécutés le Groupe de travail n° 1 sur les Conventions fiscales et les questions connexes sur cette question (il a produit en 1992 un rapport sur les « Cas triangulaires ») il a été convenu que toute question se rattachant à des cas triangulaires sera soumise à ce Groupe de travail, qui pourrait consulter le Groupe de travail n° 6 sur l'imposition des entreprises multinationales à ce sujet le cas échéant.

ANNEXE 1

TRAVAUX FAISANT SUITE AUX PROPOSITIONS CONTENUES DANS LE RAPPORT D'ÉTAPE DE 2004

[Les propositions contenues dans le rapport d'étape de 2004 ont été divisées en trois groupes : propositions d'action immédiate, propositions de travaux futurs et propositions d'études futures. Cette annexe énumère toutes les propositions du rapport d'étape et, lorsque des travaux de suivi ont été demandés par le Comité, elle se réfère à la partie de ce rapport qui décrit la manière dont il a été donné suite à cette proposition]

PROPOSITIONS D'ACTION IMMÉDIATE DU RAPPORT D'ÉTAPE DE 2004

1. Les pays devraient réexaminer les directives de base actuellement publiées à propos des règles et procédures nationales de règlement amiable, afin de s'assurer de leur conformité aux critères de transparence énoncés dans la présente note. Ces orientations devraient exposer la position de chaque pays sur les questions de fonctionnement pratiques et techniques. Il est vivement recommandé aux pays qui n'ont pas encore publié de directives de le faire dès que possible.

   Aucun travail de suivi n'a été demandé au Comité.

2. Il faudrait poursuivre les travaux de publication des fiches par pays, élargir le champ d'application au regard des pays concernés et tenir à jour/développer ces fiches pour tenir compte de l'évolution à venir des travaux en cours. Les économies non membres seraient notamment encouragées à participer à ce processus.

   Travaux de suivi : les fiches par pays ont été périodiquement mises à jour et un certain nombre de pays non membres ont ajouté les fiches les concernant. Les fiches par pays mises à jour peuvent être consultées sur le site internet de l'OCDE à l'adresse suivante :

   http://www.oecd.org/document/31/0,2340,en_2649_33753_29601439_1_1_1_1,00.html

3. Les pays devraient réexaminer les pouvoirs des autorités compétentes et en préciser l'étendue dans leurs fiches par pays, ainsi que les limitations spécifiques applicables aux questions qui peuvent relever de la procédure amiable.

   Aucun travail de suivi n'a été demandé au Comité.

4. Les pays devraient réexaminer le calendrier actuel de la procédure amiable ainsi que la structure des fonctions des autorités compétentes et les ressources dont elles disposent, à la lumière de l'analyse qui

précède et prendre les mesures nécessaires pour répondre aux questions soulevées. Ils sont notamment encouragés à élaborer et à publier un objectif de délai ou un délai indicatif pour le traitement des dossiers de procédure amiable.

Aucun travail de suivi n'a été demandé au Comité.

5. Les pays devraient réexaminer la structure de leurs pratiques actuelles concernant les mesures prises dans le cadre de la procédure amiable à la lumière de l'analyse ci-dessus et prendre les mesures nécessaires pour répondre aux questions soulevées. Il convient tout particulièrement d'informer le contribuable de l'avancement de la procédure amiable (sous réserve des obligations de confidentialité de l'article 26) ce qui doit constituer une priorité.

Aucun travail de suivi n'a été demandé au Comité.

6. Les pays devraient réexaminer la structure de leur processus de décision dans le cadre de la PA à la lumière de l'analyse ci-dessus et prendre les mesures nécessaires pour répondre aux questions soulevées. Il convient tout particulièrement d'insister sur le fait que les affaires doivent être réglées sur la base de leurs caractéristiques respectives, dans le respect des principes et des règles d'équité.

Aucun travail de suivi n'a été demandé au Comité.

7. Les pays devraient réexaminer leurs procédures d'application des accords amiables à la lumière de l'analyse ci-dessus et prendre les mesures nécessaires pour répondre aux questions soulevées. Ils sont tout particulièrement encouragés à élaborer un calendrier permettant l'application intégrale de l'accord, y compris le remboursement de l'impôt payé.

Aucun travail de suivi n'a été demandé au Comité.

8. Les pays devraient revoir leur approche concernant l'impact d'un accord amiable pour les années à venir à la lumière de l'analyse ci-dessus et prendre les mesures nécessaires pour répondre aux questions soulevées.

Aucun travail de suivi n'a été demandé au Comité.

9. S'il est clair que les accords amiables n'ont pas, en tant que tels, formellement valeur de précédents, les pays devraient réexaminer leurs pratiques concernant le traitement des autres accords amiables dans le contexte d'un cas particulier afin que, dans la mesure du possible, les cas soient tranchés sur la base de bons principes et de manière cohérente.

Aucun travail de suivi n'a été demandé au Comité.

PROPOSITIONS DE TRAVAUX FUTURS DU RAPPORT D'ÉTAPE DE 2004

1. Un Manuel pour des procédures amiables efficaces (« MEMAP ») devrait être élaboré tant à l'intention des administrations fiscales que des contribuables. Les positions qui y seraient présentées ne seraient pas imposées aux pays membres mais refléteraient l'analyse du point considéré. Ce Manuel devrait explorer les pratiques appropriées et les autres solutions possibles aux questions examinées par le Comité.

   Les différentes questions que ce Manuel devrait traiter sont étudiées en détail dans les sections correspondantes du présent rapport.

   Travaux de suivi : voir section C (1) de ce rapport.

2. Des travaux devraient être entrepris pour analyser les exigences relatives aux délais et les solutions envisageables à cet égard, compte tenu des différences de règles nationales. Ces travaux pourraient permettre d'inclure des directives sur les pratiques appropriées dans le MEMAP en vue d'améliorer la transparence sur cette question et de donner aux contribuables la possibilité de préserver leur position. Ils pourraient également déboucher sur des modifications des Commentaires sur l'article 25.

   Travaux de suivi : voir section B (1) de ce rapport ainsi que les travaux effectués sur le MEMAP à la section C (1) de ce rapport.

3. Il faudrait modifier les Commentaires de sorte qu'ils traitent de la « probabilité » d'une imposition non conforme à la Convention et donnent des directives sur la manière de respecter cette exigence, notamment ce qu'il est possible de faire pour que le contribuable soit informé du moment où le délai commence à courir.

   Travaux de suivi : voir section B (2) de ce rapport.

R (21)

4. Le MEMAP devrait également inclure une analyse de la « probabilité » d'une imposition non conforme à la Convention.

   Travaux de suivi : voir les travaux effectués sur le MEMAP à la section C (1) de ce rapport.

5. Les circonstances dans lesquelles il conviendrait de refuser à un contribuable l'accès à la procédure amiable devraient être analysées, parallèlement à un débat sur les pratiques appropriées à cet égard, compte tenu des différences de situation juridique d'un pays à l'autre. Cette analyse devrait être incluse dans le MEMAP et, si cela était jugé nécessaire, dans les Commentaires sur l'article 25.

   Travaux de suivi : voir B (3) de ce rapport ainsi que les travaux effectués sur le MEMAP à la section C (1) de ce rapport.

6. Il faudrait analyser les circonstances dans lesquelles les règles du droit interne ou les pratiques administratives bloquent effectivement l'accès des contribuables à la procédure amiable, parallèlement à un débat sur les pratiques appropriées à cet égard, compte tenu des différences de situation juridique d'un pays à l'autre. Cette analyse devrait être reprise dans le MEMAP.

Travaux de suivi : voir les travaux effectués sur le MEMAP à la section C (1) de ce rapport.

7. Il faudrait analyser les pratiques nationales concernant la suspension du recouvrement de l'impôt pendant la procédure amiable et s'efforcer de parvenir à un consensus sur la définition d'autres modes de recouvrement et de protection des intérêts des pouvoirs publics. Les résultats de ces travaux pourraient être inclus dans le MEMAP et, dans la mesure jugée appropriée, dans les Commentaires.

Travaux de suivi : voir section B (4) de ce rapport ainsi que les travaux effectués sur le MEMAP à la section C (1) de ce rapport.

8. Il faudrait analyser les pratiques nationales concernant la suspension ou la suppression des paiements d'intérêts et des pénalités pendant la procédure amiable et s'efforcer de parvenir à un consensus sur la question de savoir si, et quand, cette suspension serait appropriée. Les résultats de ces travaux pourraient être inclus dans le MEMAP et, dans la mesure jugée appropriée, dans les Commentaires.

Travaux de suivi : voir section B (5) de ce rapport ainsi que les travaux effectués sur le MEMAP à la section C (1) de ce rapport.

9. Il faudrait analyser les pouvoirs nécessaires pour conclure et appliquer des accords amiables et inclure cette analyse dans le MEMAP en recommandant que tous les pays confèrent aux autorités compétentes les pouvoirs nécessaires à un bon fonctionnement de la procédure amiable.

Travaux de suivi : voir les travaux effectués sur le MEMAP à la section C (1) de ce rapport.

10. Les Commentaires sur l'article 25 devraient être rédigés plus clairement de façon à préciser les circonstances dans lesquelles la procédure amiable est applicable lors d'ajustements corrélatifs.

Travaux de suivi : voir section B (6) de ce rapport ainsi que les travaux effectués sur le MEMAP à la section C (1) de ce rapport.

11. Des modifications ultérieures des Commentaires sur les articles de la Convention consacrés aux aspects de fond pourraient souligner que, dans certaines circonstances, une interprétation appropriée est

susceptible d'éviter le recours à la procédure amiable, tout en laissant la possibilité de continuer à utiliser cette procédure dans les autres cas.

Aucun travail de suivi n'a été demandé dans l'immédiat au Comité.

12. Les aspects nationaux concernant la relation entre le droit interne et la procédure amiable devraient être analysés et traités en vue de permettre à la procédure amiable de fonctionner le plus pleinement possible, compte tenu des éventuelles limitations d'ordre juridique, notamment constitutionnel, résultant des systèmes juridiques des pays. Les résultats de ces travaux pourraient être inclus dans le MEMAP et/ou dans les modifications apportées aux articles ou aux Commentaires du Modèle de Convention fiscale.

Travaux de suivi : voir section B (7) de ce rapport ainsi que les travaux effectués sur le MEMAP à la section C (1) de ce rapport.

13. Le MEMAP devrait traiter des pratiques appropriées pour structurer les fonctions des autorités compétentes en soulignant les questions de répartition des ressources et d'élaboration de calendriers.

Travaux de suivi : voir les travaux effectués sur le MEMAP à la section C (1) de ce rapport.

14. Le MEMAP devrait traiter du rôle du contribuable dans la procédure amiable et accorder une attention particulière à la nécessité de développer une procédure ouverte et transparente.

Travaux de suivi : voir les travaux effectués sur le MEMAP à la section C (1) de ce rapport.

15. Le MEMAP devrait traiter des pratiques appropriées pour le processus décisionnel de la procédure amiable, y compris le dilemme entre la nécessité de trouver aussi rapidement que possible une solution administrative appropriée à l'affaire et le désir de prendre des décisions cohérentes et fondées sur de bons principes.

R (21)

Travaux de suivi : voir les travaux effectués sur le MEMAP à la section C (1) de ce rapport.

16. Le Comité formulera une proposition examinant la faisabilité de l'instauration d'une obligation de soumission (mais pas de règlement) des affaires non résolues par la procédure amiable à une forme de dispositif complémentaire de règlement des différends à la lumière de l'obligation internationale d'appliquer et d'interpréter la Convention en toute bonne foi. Cela nécessiterait probablement une modification des paragraphes 26 et 46 à 48 des Commentaires sur l'article 25, afin de préciser que l'obligation résultant du droit international de s'efforcer de bonne foi d'aboutir à un accord lors de l'application de la procédure amiable suppose que, lorsque l'accord n'a pas été possible dans le cadre

des discussions normalement intégrées à cette procédure, la question non résolue fasse l'objet de la forme appropriée de procédure complémentaire de règlement des différends. D'autres techniques de mise en œuvre pourraient être applicables, y compris des modifications ou *addenda* aux articles du Modèle de Convention fiscale.

Pour faciliter la mise en œuvre de la proposition d'une obligation de soumission des affaires non résolues aux mécanismes supplémentaires de règlement des différends, le Comité souhaite mettre en lumière les procédures qui pourraient être utilisées à cette fin, à savoir :

- Une évaluation des diverses formes de mécanismes supplémentaires de règlement des différends et des situations auxquelles ils seraient applicables.
- Le calendrier ou l'élément « déclencheur » qui aboutirait à cette soumission des affaires non résolues aux mécanismes supplémentaires de règlement des différends.
- Le rôle du contribuable dans les mécanismes supplémentaires de règlement des différends, y compris son droit d'exiger qu'une affaire relève des mécanismes supplémentaires et les circonstances dans lesquelles il peut se voir refuser le droit de soumettre son cas à ces mécanismes.
- La participation directe du contribuable à la procédure supplémentaire de règlement des différends.
- L'interaction entre la procédure supplémentaire de règlement des différends et les recours contentieux nationaux à la disposition du contribuable.
- La relation générale entre la décision prise dans le cadre du mécanisme de règlement des différends et la procédure amiable.
- La forme et la publication de la décision prise dans le cadre du mécanisme supplémentaire du règlement des différends.
- Les questions pratiques et autres règles de procédure pour l'application des mécanismes supplémentaires de règlement des différends.

Les procédures pourraient être mises en œuvre par des modifications apportées aux Commentaires sur l'article 25 et/ou par l'instauration de pratiques appropriées dans le cadre du MEMAP.

Travaux de suivi : voir section A de ce rapport.

17. Le Comité formulera une proposition examinant la faisabilité de la mise en œuvre d'une obligation de règlement des cas non résolus par la procédure amiable à l'usage exclusif des pays qui souhaitent instituer le règlement obligatoire de toutes les affaires. Cela nécessiterait probablement l'élaboration d'un nouvel article du Modèle de Convention

et des Commentaires correspondants, mais pourrait aussi prendre une autre forme.

Les travaux prévus au titre de la proposition de « résolution » nécessiteraient des directives dans les domaines suivants :

- La relation entre la décision issue des mécanismes supplémentaires de règlement des différends et la procédure amiable sous sa forme actuelle, notamment sur la question de savoir si ces mécanismes supplémentaires sont contraignants pour les pouvoirs publics et le contribuable.
- Les questions liées à l'exécution des décisions issues des mécanismes supplémentaires de règlement des différends.
- Les modifications nécessaires des points traités dans la proposition de « soumission » de manière à prendre en compte le fait que la résolution de l'affaire serait en quelque sorte contraignante.

Travaux de suivi : voir section A de ce rapport

PROPOSITIONS D'ÉTUDES FUTURES DU RAPPORT D'ÉTAPE DE 2004

1. La possibilité de définir une forme d'analyse de l'état d'avancement des cas relevant de la procédure amiable dans les pays membres devrait être étudiée, de même que la nature des informations qui seraient ainsi diffusées.

   Travaux de suivi : voir section C (2) de ce rapport

2. L'opportunité de la mise en place d'un mécanisme plus cohérent en vue d'un allégement partiel de la double imposition devrait être examinée de manière plus approfondie et, s'il y a lieu, des modifications des Commentaires devraient être élaborées pour tenir compte de ces conclusions. En cas d'allégement partiel, il convient d'accorder une attention particulière à la relation avec les mécanismes supplémentaires de règlement des différends.

   Travaux de suivi : voir section C (3) de ce rapport

3. Il conviendrait d'analyser davantage l'expérience des pays en ce qui concerne la cohérence, la concurrence et la non-discrimination afin d'examiner la possibilité d'élaborer des lignes directrices plus détaillées dans le MEMAP et/ou les Commentaires sur l'article 25.

   Travaux de suivi : voir section C (4) de ce rapport

4. Il conviendrait d'étudier la relation entre les ajustements secondaires et la procédure amiable afin d'insister sur le fait qu'il est souhaitable, mais pas impératif, d'en ternir compte dans la procédure amiable.

   Travaux de suivi : voir section C (5) de ce rapport

5. Il conviendrait d'envisager la possibilité d'une approche plus explicite et structurée des questions soulevées concernant les cas « triangulaires » en étudiant les propositions de changement figurant dans les Commentaires s'il est possible de s'entendre sur une approche appropriée et d'élaborer une solution multilatérale.

   Travaux de suivi : voir section C (6) de ce rapport

6. Il conviendrait de réexaminer la portée appropriée du paragraphe 3 de l'article 25, en particulier en relation avec la double imposition des succursales du même contribuable, en vue de suggérer dans les Commentaires des solutions possibles au problème.

   Travaux de suivi : voir section B (8) de ce rapport

Notes

1. Disponible à *http://www.oecd.org/dataoecd/44/6/33629447.pdf*.
2. Peut être consulté à : *http://www.oecd.org/document/31/0,2340,en_2649_33747_29601439_1_1_1_1.00.html*.

ANNEXE 2

STATISTIQUES DU PROGRAMME DE PROCÉDURES AMIABLES POUR L'ANNÉE [2006][1]

Pays : _____

Si la période de déclaration ne correspond pas à l'année civile, prière d'indiquer la date à laquelle la période de déclaration se termine :_____

Année au cours de laquelle une procédure amiable a été lancée	Nombre d'affaires en cours au 1er jour de l'année	Nombre de procédures lancées au cours de l'année	Nombre d'affaires définitivement traitées au cours de l'année	Nombre d'affaires en cours au dernier jour de l'année	Nombre d'affaires ayant fait l'objet d'une clôture ou d'un retrait sans suppression de la double imposition au cours de l'année	Durée moyenne écoulée pour les affaires définitivement traitées, clôturées ou retirées au cours de l'année (en mois)[1]
2000 ou avant						
2001		—				
2002		—				
2003		—				
2004		—				
2005		—				
2006	—					
Total						

1. Si les pays sont vivement invités à indiquer la durée moyenne écoulée pour le traitement de leurs affaires de procédures amiables, il est admis que certains d'entre eux pourraient ne pas considérer cette indication comme réalisable ou justifiée et pourraient en conséquence ne pas les faire figurer dans leurs déclarations.

R (21)

DÉFINITION DES TERMES UTILISÉS DANS LES DÉCLARATIONS[2] :

Période de déclaration : On désigne ainsi toute période de douze mois pour laquelle des autorités compétentes établissent des statistiques concernant leur programme de procédures amiables. La période de déclaration pour une année civile donnée est soit cette année civile elle-même soit toute période de douze mois se terminant au cours de cette année civile, selon la période qui correspond le mieux aux pratiques d'enregistrement des autorités compétences. Ainsi, par exemple, la période de déclaration 2006 serait l'année civile 2006 pour des autorités compétentes qui enregistrent leurs données sur la base de l'année civile ou la période comprise entre le 1er octobre et le 30 septembre 2006 pour des autorités compétentes qui enregistrent leurs

données sur la base d'un exercice se terminant le 30 septembre. Pour aboutir à la plus grande cohérence possible des données, les pays sont vivement encouragés à effectuer leur déclaration sur la base de l'année civile, mais l'utilisation d'une période différente est acceptable si un pays estime que l'adoption de l'année civile représenterait pour lui une charge de travail trop lourde.

Affaire faisant l'objet d'une procédure amiable : Affaire faisant suite à une requête formulée par une personne en application des dispositions d'une convention fiscale relatives à la procédure amiable. Les dossiers en cours d'une autorité compétente comprennent en général : (i) les affaires faisant suite à une requête soumise directement à cette autorité compétente par le contribuable ; et (ii) les affaires faisant suite à une requête soumise par le contribuable à l'autorité compétente d'un autre État partie à une convention et soumise par la suite par cette autorité à la première autorité compétente. En général, ces affaires sont constituées par des demandes de règlement de situations dans lesquelles les contribuables sont soumis à une imposition non-conforme aux dispositions d'une convention fiscale applicable, et surtout de cas de double imposition. Il pourrait s'agir d'une affaire faisant suite à une requête soumise en vertu de dispositions fondées sur l'article 25(1) du Modèle de convention fiscale de l'OCDE ou bien en vertu de l'article 25(3) sous réserve que dans ce dernier cas la demande soit spécifique au contribuable et ne repose pas sur une interprétation générique de la Convention. Il pourrait aussi s'agir d'une affaire dans laquelle une requête est présentée pour déterminer la résidence d'un contribuable dans le cas des situations de double résidence du type mentionné à l'article 4(2)*d*) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. À cette fin, une affaire soumise à la procédure amiable n'est pas considérée comme comprenant une demande d'accord préalable en matière de prix (APP). Bien qu'une affaire puisse porter sur un certain nombre de questions et d'exercices fiscaux, elle devra toujours être considérée comme une seule affaire à des fins statistiques dès lors que les questions sont similaires pour toutes les années et que l'on attend qu'elle soit traitée en même temps en vue de régler conjointement l'ensemble des questions et des années concernées. À cette fin, si dans un délai de trois mois à compter de la réception de la première requête, une autorité compétente reçoit une requête ultérieure de la même personne concernant une question similaire mais pour une exercice fiscal différent ou concernant le même exercice fiscal mais pour une question différente, cette même demande devra être considérée comme faisant partie de la première.

Année de départ : Il s'agit de l'année (c'est-à-dire la période de déclaration de 12 mois) au cours de laquelle une affaire est lancée, conformément à la définition ci-dessous. Chaque période de déclaration est liée à l'année civile au cours de laquelle la période de déclaration se termine. Ainsi, par exemple,

une affaire lancée le 1er novembre 2006 serait considérée comme lancée au cours de l'année 2006 pour une autorité compétente qui tient des statistiques sur la base de l'année civile mais serait considérée comme une affaire lancée au cours de l'année 2007 pour une autorité compétente qui tient des statistiques sur la base d'une période de déclaration se terminant le 30 septembre 2006. En vertu du modèle, le rapport concernant une période donnée devrait comporter des informations détaillées sur le traitement des affaires lancées au cours des cinq périodes de déclaration précédentes et des informations globales pour toutes les affaires lancées au cours de périodes plus anciennes. Les autorités compétentes qui ne sont pas en mesure de fournir de telles informations détaillées pour certaines des affaires lancées avant leur première période de déclaration ou pour la totalité de ces affaires peuvent fournir des informations globales.

Affaires en cours en début de période : Le nombre d'affaires faisant l'objet d'une procédure amiable qui se trouvent dans les dossiers d'une autorité compétente et qui ne sont pas définitivement traitées, clôturées ou retirées (conformément à la définition ci-dessous) au début d'une période de déclaration. Le nombre d'affaires en début de période est égal au nombre d'affaires en fin de période de l'année précédente. Ces affaires en cours comprennent les cas pour lesquels un règlement a été obtenu mais sans que le contribuable ait pu encore accepter officiellement ce règlement. Le nombre d'affaires en début de période ne comprend pas par définition toutes les affaires lancées au cours de la période de déclaration.

Affaire engagée : On entend par « affaire engagée » une affaire qui a été acceptée par une autorité compétente. Dans la plupart des cas, les autorités compétentes accepteront la demande d'assistance qui leur est adressée par une personne dans le cadre de la procédure amiable à la date où la demande est considérée comme complète, et en général cela est attesté par une notification de l'autorité compétente à la personne en question selon laquelle sa requête a été acceptée. Une « requête complète » est une requête à l'appui de laquelle des informations suffisantes sont transmises pour permettre à l'autorité compétente de décider si les arguments sur lesquels repose l'affaire apparaissent justifiés. À cette fin, la transmission d'un dossier purement « préventif » aux autorités compétentes (c'est-à-dire une démarche effectuée avant l'expiration d'un délai limite pour formuler une requête auprès des autorités compétentes mais qui ne contient pas suffisamment d'informations pour permettre à celles-ci de décider si les arguments sur lesquels repose l'affaire apparaissent justifiés) ne doit pas être considérée comme une affaire « engagée ». Une affaire qui est présentée à une autorité compétente par l'autorité compétente d'un autre État (pour faire suite à une demande soumise à cette dernière autorité compétente) est en général considérée comme « engagée » au sens des statistiques de la première autorité compétente

lorsque celle-ci reçoit ce dossier, à moins que la première autorité compétente ne fasse savoir promptement par la suite à la dernière que sa demande est incomplète ou n'est pas acceptée pour d'autres raisons en vue de faire l'objet d'une procédure amiable. Par définition, cette colonne ne comprendra que les affaires engagées au cours de la période de déclaration en cours.

Affaire définitivement réglée : Il s'agit d'une affaire qui a été résolue, que ce soit par accord mutuel (y compris dans l'attente d'un arbitrage) ou par action unilatérale de la part de l'autorité compétente, lorsqu'une imposition non-conforme à une convention (y compris une double imposition) a été atténuée en totalité ou en partie. En général, une affaire est définitivement réglée à la date où le contribuable a officiellement accepté le règlement. À ce stade, la seule mesure restant à prendre par l'administration fiscale serait le traitement de la résolution adoptée de la décision prise à l'issue de la procédure, qui devrait intervenir assez rapidement (par exemple dans un délai de 30 jours).

Affaires en cours en fin de période : Le nombre d'affaires en cours soumises à la procédure amiable qui figurent dans les dossiers d'une autorité compétente et qui n'ont pas été réglées de manière définitive, ni clôturées ou retirées (selon la définition qui figure ci-dessous) à la fin de la période de déclaration. Le nombre d'affaires en fin de période est égal au nombre d'affaires en début de période de l'année suivante.

Affaires clôturées ou retirées sans suppression de la double imposition: Cette colonne devrait contenir les informations sur toute affaire qui a été clôturée par une administration fiscale (lorsqu'il n'y a plus de recours dans le cadre des dispositions de la Convention applicable concernant la procédure amiable) ou retirée par un contribuable dans des conditions où l'imposition non-conforme à la Convention (y compris la double imposition) n'a pas été allégée. L'affaire est considérée comme close par les administrations fiscales à la date où elles ont notifié par écrit au contribuable le fait qu'elles ne sont pas en mesure d'aboutir à un règlement et qu'elles ne le seront pas à l'avenir et qu'il n'existe aucun autre recours (tel que l'arbitrage) disponible dans le cadre de la procédure amiable. Les pays ont le choix de la manière dont ils souhaitent déclarer de telles affaires (par exemple le nombre d'affaires ou de questions de ce type qui ont été clôturées ou retirées sans suppression de la double imposition, les sommes en espèces qui correspondent à la double imposition non supprimée dans de tels cas, leur montant en pourcentage etc.) mais les déclarations doivent être cohérentes d'une année sur l'autre et les pays doivent expliciter les bases sur lesquelles ils effectuent leurs déclarations.

Durée moyenne écoulée : Il s'agit de la durée moyenne pour le traitement définitif d'une affaire faisant l'objet d'une procédure amiable. Cette moyenne doit être calculée en commençant par totaliser le nombre de mois qu'il a fallu

pour traiter définitivement ou clôturer chaque affaire (y compris celles qui ont fait l'objet d'un retrait) qui a été traitée définitivement, clôturée ou retirée au cours de la période de déclaration, de la date d'engagement à la date de règlement définitif, de clôture ou de retrait. La seconde étape consiste à diviser ce nombre total de mois par le nombre total d'affaires de ce type qui ont été définitivement réglées, clôturées et retirées. Le résultat est la durée moyenne écoulée, exprimée en mois, pour le traitement d'une affaire faisant l'objet d'une procédure amiable ou, en d'autres termes, le nombre moyen de mois nécessaires pour traiter une telle affaire.

Notes

1. Les pays peuvent souhaiter fournir dans des notes de bas de page des explications sur tous chiffres aberrants déclarés dans ce tableau, en particulier si cela pouvait contribuer à maintenir la confiance du contribuable dans la procédure amiable. Par ailleurs, les pays peuvent regrouper l'information concernant deux années ou plus si le nombre de cas pour une année donnée est si faible qu'il risque de révéler l'identité des contribuables concernés.
2. L'adhésion à ces définitions permettra d'améliorer l'exactitude et la cohérence des données déclarées. Dans le cas exceptionnel où une administration fiscale n'accepte pas une définition ou n'est pas en mesure d'effectuer sa déclaration selon cette définition, cette administration est tenue d'indiquer dans une note de bas de page la différence entre sa norme de déclaration et la définition.

Fiscalité et non-discrimination

(adopté par le Comité des affaires fiscales le 20 juin 2008)

Table des matières

Introduction . . . . . R(22)-2

A. Questions d'ordre général . . . . . R(22)-3

A-1 Commentaires généraux sur les principes de base de l'article 24 . . . . . R(22)-3

A-2 Dispositions applicables aux groupes de sociétés . . . . . R(22)-7

A-3 Discrimination à l'encontre d'un contribuable ou d'une catégorie de contribuables? . . . . . R(22)-12

B. Questions concernant le paragraphe 1 . . . . . R(22)-12

B-1 Dispositions du paragraphe 1 applicables aux sociétés . . . . R(22)-12

B-2 Interprétation de l'expression « dans la même situation » . R(22)-16

B-3 Traitement national ou traitement satisfaisant au principe de « la nation la plus favorisée » . . . . . R(22)-17

C. Questions concernant le paragraphe 3 . . . . . R(22)-18

C-1 Structure et taux d'imposition aux fins du paragraphe 3 . . R(22)-18

C-2 Situation comparable aux fins du paragraphe 3 . . . . . R(22)-23

C-3 Application du paragraphe 3 à des dispositions nationales spécifiques . . . . . R(22)-25

C-4 Le paragraphe 3 et les règles en matière de prix de transfert . R(22)-29

C-5 Taux d'imposition s'appliquant aux bénéfices imputables à un établissement stable . . . . . R(22)-30

D. Questions concernant le paragraphe 4 . . . . . R(22)-32

D-1 Déductions couvertes par le paragraphe 4 . . . . . R(22)-32

E. Questions concernant le paragraphe 5 . . . . . R(22)-34

E-1 Règles de sous-capitalisation . . . . . R(22)-34

E-2 Interprétation de l'expression « autres entreprises similaires » . . . . . R(22)-37

F. Questions concernant le paragraphe 6 . . . . . R(22)-37

F-1 Application de l'article 24 à tout type d'imposition, nonobstant l'article 2 . . . . . R(22)-37

ANNEXE . Questions nécessitant une analyse plus approfondie des rapports entre non-discrimination et fiscalité . . . . . R(22)-38

INTRODUCTION

1. L'élimination de la discrimination fiscale est l'une des fonctions importantes des conventions fiscales. Les conventions fiscales admettent cependant que résidents et non-résidents sont dans une situation différente et doivent souvent être traités différemment d'un point de vue fiscal. C'est pour cette raison que le principe de non-discrimination a été incorporé avec soin dans les conventions fiscales à travers une série de dispositions que l'on trouve à l'article 24 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

2. Les différences et la complexité caractérisant de nos jours les dispositions juridiques et des systèmes fiscaux ont cependant pour conséquence la difficulté à déterminer si une distinction faite par un État pour des raisons fiscales constitue une forme de discrimination contraire aux dispositions de l'article 24 ou une distinction légitime qui ne va pas à l'encontre de ces dispositions.

3. Ceci a conduit le Comité des affaires fiscales de l'OCDE à examiner la question de l'interprétation et de la mise en œuvre de l'article 24 avec comme objectif de fournir des orientations plus substantielles dans ce domaine. Une première version de ce rapport a été publiée en mai 2007 en tant que document de discussion. Ce rapport reflète les conclusions finales auxquelles est parvenu le Comité après examen des commentaires.

4. Ce rapport ne concerne que les questions liées à l'interprétation et à la mise en œuvre des dispositions actuelles de l'article 24. Sur chaque question examinée par le Comité, le rapport comporte une brève description de la question, la conclusion à laquelle est parvenu le Comité et, quand cela a paru approprié, les modifications aux Commentaires adoptées par le Comité.

5. Lors de ses travaux, le Comité a reconnu que certaines questions, notamment celles énumérées dans l'annexe, nécessitent une analyse plus approfondie de la question des rapports entre non-discrimination et fiscalité qui pourrait conduire à des modifications de l'article 24. Il a été convenu que de tels travaux bénéficieraient de contributions d'experts provenant d'horizons différents et devraient faire l'objet d'un projet ultérieur.

R (22)

A. QUESTIONS D'ORDRE GÉNÉRAL

A-1 Commentaires généraux sur les principes de base de l'article 24

Description de la question

6. Il a été proposé d'inclure des remarques préliminaires aux Commentaires sur l'article 24 afin de tenir compte des principes fondamentaux qui doivent guider l'interprétation des différents paragraphes de l'article. Elles pourraient couvrir les aspects suivants :

- *Comparabilité*. Bien qu'elle soit formulée de façon différente dans les différentes dispositions de l'article 24, l'idée générale est que l'on ne peut considérer qu'il y a discrimination que lorsque, toutes choses étant égales par ailleurs, la différence de traitement relève exclusivement de la différence interdite par la disposition applicable. Une différence de traitement ne constitue pas automatiquement une violation desdites dispositions.
- *Inutilité d'un traitement plus avantageux*. Dans quelle mesure peut-on utiliser les dispositions de l'article 24 pour justifier un régime plus avantageux que celui accordé à un ressortissant ou un résident?
- *Relation avec les autres articles de la Convention*. Ce qui est expressément prescrit ou autorisé par d'autres dispositions de la Convention ne saurait de toute évidence constituer une violation des dispositions de l'article 24.
- *Discrimination déguisée ou indirecte*. La question a été posée de savoir dans quelle mesure il convient d'interpréter les dispositions sur la non-discrimination de l'article 24 comme couvrant non seulement la discrimination « ouverte » (c'est-à-dire lorsque la mesure fiscale applicable distingue clairement les deux catégories de contribuables comparées dans la disposition pertinente, par exemple en appliquant un régime différent pour les nationaux et les non-ressortissants), mais également la discrimination « déguisée » (c'est-à-dire lorsque la mesure fiscale en question ne distingue pas directement les deux catégories de contribuables comparées dans la disposition pertinente mais pourrait avoir indirectement le même effet, par exemple dans le cas d'une mesure s'appliquant en pratique presque exclusivement aux non-ressortissants)? En d'autres termes, les dispositions de l'article 24 recouvrent-elles la discrimination « indirecte » (par exemple les cas où il serait impossible pour le contribuable étranger de satisfaire aux conditions lui permettant de bénéficier d'un régime fiscal spécifique, bien que les termes de la disposition elle-même n'excluent pas les contribuables étrangers)? Cette question se

poserait lorsque, par exemple, une règle de sous-capitalisation n'interdit pas expressément la déduction des intérêts payés aux non-résidents (ce qui serait susceptible d'enfreindre le paragraphe 4 de l'article 24), mais la refuse pour les intérêts versés aux contribuables qui ne sont pas soumis à un assujettissement complet à l'impôt, ce qui est généralement le cas des non-résidents, contrairement aux résidents.

– *Les dispositions de l'article 24 ne traitent pas toutes les formes de discrimination possibles*. Elles recouvrent en effet certaines situations spécifiques. En dehors de celles-ci, un traitement différent ou moins favorable reste possible. Les dispositions plus générales contre la discrimination que l'on retrouve dans les autres types de conventions sont donc peu pertinentes aux fins de l'application et de l'interprétation de l'article 24.
– *Principe de la nation la plus favorisée et réciprocité*. Les dispositions de l'article 24 ne cherchent nullement à assurer un traitement satisfaisant au principe dit de la « nation la plus favorisée ». On a fait valoir que les Commentaires pourraient le préciser, peut-être en faisant référence à un principe de réciprocité qui pourrait, par exemple, empêcher l'extension d'un traitement favorable découlant d'une convention régionale à laquelle est partie l'un des États contractants, mais pas l'autre.

Conclusions du Comité

7. Le Comité a convenu qu'il serait utile de préciser, dans une introduction aux Commentaires sur l'article 24, qu'en vertu des différentes dispositions de cet article, on ne peut considérer qu'il y a discrimination que lorsque, toutes choses étant égales par ailleurs, la différence de traitement relève exclusivement de la différence interdite par la disposition applicable. Cette introduction devrait également stipuler que l'article 24 n'entend ni assurer un traitement conforme au principe de la nation la plus favorisée ni permettre aux ressortissants étrangers ou aux non-résidents de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable que celui des nationaux ou entreprises résidentes. Enfin, il serait également utile de préciser que ce qui est expressément prescrit ou autorisé par d'autres dispositions de la Convention ne saurait constituer une violation des dispositions de l'article 24.

R (22)

8. Le Comité a également convenu que l'article 24 ne couvre pas la discrimination déguisée ou indirecte. Les dispositions de l'article 24 sur la non-discrimination sont précises et n'introduisent pas une règle générale de non-discrimination (voir, par exemple, la formulation du paragraphe 1, qui reconnaît que les résidents et les non-résidents ne se trouvent pas dans une situation comparable).

9. Il a été convenu que ceci devrait être explicitement précisé dans les Commentaires, sans suggérer toutefois que les États soient autorisés à contourner les dispositions de l'article 24 en déguisant des situations qui constituent une véritable discrimination.

10. Sur la base de ces conclusions, le Comité s'est entendu sur les propositions suivantes de modification des Commentaires sur l'article 24.

Propositions de modifications des Commentaires

11. *Renuméroter en paragraphe 1.4 le paragraphe 1 et le faire immédiatement précéder des paragraphes 1 à 1.3 suivants (les ajouts aux Commentaires actuels sont en* ***italique gras****) :*

Observations générales

1. Cet article traite de l'élimination de la discrimination fiscale dans certaines situations précises. Tous les systèmes fiscaux intègrent des distinctions légitimes fondées, par exemple, sur des différences d'assujettissement à l'impôt ou de capacités contributives. Les dispositions de l'article sur la non-discrimination visent à trouver un juste équilibre entre la nécessité d'empêcher une discrimination injustifiée et celle de tenir compte de ces distinctions légitimes. C'est pourquoi il convient de ne pas étendre indûment la portée de cet article à la discrimination dite « indirecte ». Par exemple, alors que le paragraphe 1, qui traite de la discrimination sur la base de la nationalité, empêcherait une différence de traitement constituant véritablement une forme de discrimination déguisée fondée sur la nationalité, comme le fait de soumettre des personnes à un régime différent selon qu'elles détiennent ou non, ou qu'elles sont habilitées à obtenir, un passeport émis par l'État, on ne pourrait nullement soutenir que les non-résidents d'un État donné comprennent principalement des personnes qui ne sont pas des nationaux de cet État pour conclure qu'une différence de traitement fondée sur la résidence constitue indirectement aux fins de ce paragraphe une distinction fondée sur la nationalité.

R (22)

1.1 De plus, les dispositions de l'article ne peuvent être interprétées comme assurant le traitement dit de la « nation la plus favorisée ». Si un État a conclu une convention bilatérale ou multilatérale qui accorde des avantages fiscaux aux nationaux ou aux résidents de l'autre État ou des autres États signataires de cette convention, les nationaux ou résidents d'un État tiers qui n'est pas signataire de cette convention ne peuvent réclamer ces avantages en vertu d'une disposition sur la non-discrimination incluse dans une convention fiscale conclue entre cet État tiers et le premier État. Les conventions fiscales étant basées sur le principe de réciprocité, un avantage fiscal accordé par un État contractant, en vertu d'une convention bilatérale ou multilatérale, à un national ou résident d'un autre État qui est partie à

cette convention en raison d'une relation économique spéciale entre ces États ne peut être réclamé par un national ou un résident d'un État tiers en vertu d'une disposition sur la non-discrimination incluse dans une convention fiscale conclue entre le premier État et cet État tiers.

1.2 Les différentes dispositions de l'article 24 empêchent les différences de régime fiscal qui se fondent uniquement sur certaines raisons spécifiques (par exemple, la nationalité pour le paragraphe 1). Ainsi, pour que ces paragraphes soient applicables, les autres aspects pertinents doivent être identiques. Les dispositions de l'article 24 utilisent différentes formulations à cet effet (par exemple « qui se trouvent dans la même situation » aux paragraphes 1 et 2 ; « qui exercent la même activité » au paragraphe 3; « entreprises similaires » au paragraphe 5). En outre, alors que cet article cherche à éliminer les distinctions qui sont uniquement fondées sur certaines raisons, il ne vise nullement à ce que les nationaux d'autres États, les non-résidents, les entreprises d'autres États ou les entreprises nationales détenues ou contrôlées par des non-résidents bénéficient d'un régime fiscal plus avantageux que celui des nationaux, résidents ou entreprises nationales détenues ou contrôlées par des résidents (voir, par exemple, le paragraphe 20 ci-dessous).

1.3 Enfin, comme le montre le paragraphe 58 ci-dessous, les dispositions de l'article doivent être interprétées en relation avec les autres articles de la Convention, de telle manière que l'on ne puisse considérer que les mesures prescrites ou expressément autorisées par les dispositions de ces articles violent les dispositions de l'article, même si elles s'appliquent uniquement par exemple aux paiements au bénéfice des non-résidents. À l'inverse, cependant, le fait qu'une mesure ne constitue pas une violation des dispositions de l'article ne signifie pas que cette mesure est autorisée par la Convention puisque cette mesure peut contrevenir à d'autres articles de la Convention.

Paragraphe 1

R (22)

1.4 Ce paragraphe pose le principe qu'en matière fiscale les discriminations fondées sur la nationalité sont interdites et que, sous condition de réciprocité, les nationaux d'un État contractant~~, à situation égale,~~ ne peuvent pas être traités moins favorablement dans l'autre État contractant que les propres nationaux de ce dernier État qui se trouvent dans la même situation.

A-2 Dispositions applicables aux groupes de sociétés

Description de la question

12. Selon certains, la formulation actuelle des paragraphes 1, 3 et 5 de l'article 24 pourrait exiger d'un État qu'il étende les dispositions que son droit national applique à un groupe de sociétés (par exemple, dégrèvement des pertes au niveau du groupe, consolidation, transferts exonérés entre sociétés du même groupe) pour qu'elles couvrent les sociétés du groupe qui ne sont pas résidentes de cet État.

13. Concernant le paragraphe 1, le BIAC a attiré l'attention sur une hypothèse dans laquelle les dépenses du siège, par exemple les dépenses de nature générale et administrative engagées au bénéfice d'un groupe multinational, sont facturées au prorata aux filiales mondiales du groupe. Le pays X refuse à la filiale locale du groupe la déduction de ces dépenses lorsqu'elles sont encourues à l'étranger et lui sont facturées par une entité étrangère. Pour le BIAC, il s'agit là très clairement d'un cas de discrimination, le prorata de charges n'étant déductible que si les dépenses ont été encourues localement et facturées par le biais d'une entité locale. Le paragraphe 1 peut de toute évidence être appliqué aux sociétés, en particulier en cas de double résidence. Cela pose la question de savoir si, compte tenu des conclusions antérieures quant à la portée du paragraphe 1, ce paragraphe est d'application limitée quant aux régimes de groupes de sociétés apparentées.

14. La question a été posée dans plusieurs publications de savoir s'il est généralement nécessaire, en vertu du paragraphe 3, d'étendre les avantages des régimes applicables aux groupes de sociétés apparentées aux activités étrangères de l'entreprise dont relève l'établissement stable. Des fiscalistes ont proposé de limiter la consolidation au territoire de chaque État concerné. Le BIAC souligne que l'utilisation des principes de la fiscalité de groupe (consolidée) s'est considérablement développée dans le monde et que, à la lumière des travaux actuels de l'OCDE sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables qui, sur la base de l' « approche autorisée de l'OCDE », visent à traiter l'établissement stable comme une entreprise distincte, la possibilité devrait être reconnue à l'établissement stable du pays d'accueil de bénéficier, comme les autres entités affiliées de ce pays, de tout dégrèvement de groupe y applicable.

15. Certains estiment que la formulation actuelle du paragraphe 5 exige d'un État qu'il étende les dispositions que son droit national applique aux sociétés d'un même groupe aux groupes de sociétés incluant des entreprises qui n'ont pas été constituées conformément à la législation en vigueur dans cet État. Cette question concerne les dispositions nationales qui autorisent, pour les groupes de sociétés, la consolidation ou le transfert des pertes, le

régime des versements de dividendes entre sociétés et les transferts en franchise d'impôt. Si la réponse globale devait être positive, il serait nécessaire de considérer plus en détail la portée d'une telle exigence. Par exemple, la consolidation du groupe pourrait ne pas être du tout requise aux termes de l'article 24, être requise en matière transfrontalière, ou être restreinte au territoire de chaque État concerné (par exemple, une société mère étant située dans un État A et disposant de deux filiales dans un État B, il serait possible de consolider ces deux filiales, mais non celles-ci et la société mère).

16. Ces questions ont un lien avec le sens de l'expression « entreprises similaires » figurant au paragraphe 5. Contrairement au paragraphe 1, le paragraphe 5 n'exige pas explicitement que les entreprises se trouvent dans la même situation. Toutefois, l'utilisation de l'expression « entreprises similaires » peut impliquer qu'elles doivent être comparables et que ceci n'est pas toujours le cas. Cette expression pourrait laisser entendre que le paragraphe 5 traite uniquement des sociétés en tant qu'entités séparées et qu'en ce qui concerne les transactions entre la filiale et la société mère, la filiale d'une société mère nationale ne peut pas être une entreprise similaire. La question a également été soulevée de savoir si une entreprise est ou non « similaire » lorsque la société mère étrangère n'est pas nécessairement assujettie à la fiscalité nationale sur la base des revenus mondiaux.

Conclusions du Comité

17. Le Comité a convenu d'ajouter un exemple aux Commentaires afin de préciser l'incidence de la portée limitée du paragraphe 1 sur les régimes applicables aux groupes de sociétés apparentées. Ceci permettrait de traiter cette question de façon satisfaisante, compte tenu des autres modifications des Commentaires proposées pour le paragraphe 1. Le paragraphe 1 pourrait toujours s'appliquer aux sociétés résidentes soumises à une obligation fiscale illimitée et dont le siège n'est simplement pas situé dans cet État.

R (22)

18. Le Comité a convenu d'expliquer dans les Commentaires que le paragraphe 3 n'exige aucune extension des régimes de groupe nationaux qui ne sont ouverts qu'à des sociétés résidentes. La raison en est que le paragraphe 3 concerne uniquement l'imposition de l'établissement stable et qu'il ne s'applique donc pas aux règles afférentes aux groupes de sociétés apparentées. Le paragraphe 3, contrairement à l'interprétation qu'en a faite le BIAC, n'obligera donc pas les États à étendre les régimes domestiques d'imposition des groupes aux établissements stables des entreprises étrangères ou aux entreprises nationales dont la société mère est étrangère, ni à prendre en compte les pertes d'un établissement stable étranger d'une entreprise nationale. Les dispositions du paragraphe 3 ne doivent pas procurer d'avantages injustifiés aux entités étrangères (il serait ainsi inapproprié de

permettre la consolidation des bénéfices d'un établissement stable, imposable dans l'État où il est situé, avec les bénéfices dégagés par son siège ou par une société sœur non résidente, non imposables dans cet État).

19. En ce qui concerne le paragraphe 5, le Comité a convenu que les nouveaux Commentaires proposés devraient préciser que sa portée se limite également à l'imposition de l'entreprise elle-même et qu'elle exclut les questions relatives à l'imposition du groupe à laquelle ladite entreprise appartient. Le paragraphe 5 n'impose donc aucune consolidation entre deux des filiales de la société mère étrangère.

20. Sur la base de ces conclusions, le Comité s'est entendu sur les propositions suivantes de modification des Commentaires.

Propositions de modification des Commentaires

En ce qui concerne le paragraphe 1

21. *Ajouter les nouveaux paragraphes 11.8 et 11.9 aux Commentaires sur l'article 24 (les précédents paragraphes 11.1 à 11. 7 traitent de la question B-1 ci-dessous) :*

[11.3 Les exemples supplémentaires suivants illustrent ces principes :]

[…]

11.8 Exemple 5 : En vertu de la législation fiscale de l'État A, les sociétés qui y sont constituées ou qui y ont leur siège de direction effective sont résidentes de cet État et celles qui ne satisfont pas à l'une ou l'autre de ces conditions ne le sont pas. En vertu de la législation fiscale de l'État B, les sociétés constituées dans cet État en sont résidentes. La convention fiscale État A-État B est identique au Modèle de Convention fiscale, sauf que le paragraphe 3 de l'article 4 prévoit que lorsqu'une personne morale est un résident des deux États contractants en vertu du paragraphe 1 du même article, elle sera considérée comme un résident uniquement de l'État où elle a été constituée. La législation fiscale de l'État A dispose en outre que les sociétés qui y sont constituées et qui y ont leur siège de direction effective sont autorisées à consolider leurs revenus aux fins de l'imposition dans la mesure où elles font partie d'un groupe de sociétés ayant des actionnaires communs. La société X, constituée dans l'État B, appartient au même groupe que deux autres sociétés constituées dans l'État A et toutes ont un siège de direction effective dans l'État A. N'ayant pas été constituée dans l'État A, la société X n'est pas autorisée à consolider ses revenus avec ceux des deux autres sociétés.

11.9 Dans un tel cas, même si la société X est un résident de l'État A en vertu de la législation fiscale de cet État, elle n'est pas un résident de l'État A aux fins du paragraphe 3 de l'article 4 de la Convention. Sa situation au regard de la résidence sera donc différente de celle des autres sociétés du

R (22)

groupe; ainsi, le paragraphe 1 ne l'autorisera pas à bénéficier des avantages d'une consolidation, même si cette différence de traitement résulte du fait que la société X n'a pas été constituée dans l'État A. La résidence de la société X est de toute évidence pertinente quant aux avantages d'une consolidation puisque certaines dispositions de la Convention, tels les articles 7 et 10, interdisent à l'État A d'imposer certains types de revenus tirés par la société X.

En ce qui concerne le paragraphe 3

22. *Ajouter le nouveau paragraphe 24.1 aux Commentaires sur l'article 24 (les modifications apportées au texte existant sont en* ***italique gras****) :*

[24. Dans le domaine de l'assiette de l'impôt, le principe de l'égalité de traitement entraîne normalement les conséquences suivantes :

[…]

c) Il faut accorder aux établissements stables la faculté, admise dans la plupart des pays pour les entreprises résidentes, de reporter un déficit d'exploitation constaté à la clôture d'un exercice sur les résultats des exercices suivants ou précédents, dans la limite d'une certaine période de temps (par exemple 5 ans). Il est à peine besoin de préciser que, dans le cas des établissements stables, c'est le déficit résultant de leur exploitation propre, tel qu'il apparaît dans la comptabilité tenue séparément pour leurs opérations, qui pourra donner lieu à report.

d) Il faut appliquer aux établissements stables les mêmes règles qu'aux entreprises résidentes en ce qui concerne la taxation des plus-values réalisées lors de la cession, en cours ou en fin d'exploitation, d'éléments d'actif.]

24.1 Comme il est clairement indiqué à l'alinéa c) ci-dessus, le principe d'égalité de traitement du paragraphe 3 ne s'applique qu'à l'imposition des seules activités de l'établissement stable. Ce principe se limite donc à une comparaison entre les règles régissant l'imposition des activités propres à un établissement stable et celles s'appliquant aux activités d'entreprise similaires menées par une entreprise résidente indépendante. Il ne s'étend pas aux règles qui tiennent compte des relations qu'une entreprise peut entretenir avec d'autres entreprises (par exemple les règles autorisant la consolidation, le transfert des pertes ou les transferts en franchise d'impôt d'actifs entre sociétés ayant les mêmes propriétaires), celles-ci ne portant pas sur l'imposition des activités d'entreprise propres à une entreprise qui seraient similaires à celles d'un établissement stable, mais plutôt sur l'imposition d'une entreprise résidente en tant que partie intégrante d'un groupe d'entreprises associées De telles règles permettent souvent de garantir ou de faciliter le respect des obligations fiscales et l'administration

R (22)

fiscale au sein d'un groupe national. Il s'ensuit donc que le principe d'égalité de traitement n'est pas applicable. Pour les même raisons, les règles relatives à la distribution des bénéfices d'une entreprise résidente ne pourront être étendues à un établissement stable en vertu du paragraphe 3 du fait qu'elles ne concernent pas les activités d'entreprise dudit établissement (voir le paragraphe 40 ci-dessous).

En ce qui concerne le paragraphe 5

23. *Ajouter ce nouveau paragraphe 57.1 aux Commentaires sur l'article 24 :*

57.1 Le paragraphe ne concernant que la seule imposition d'entreprises résidentes et non celle des personnes qui détiennent ou contrôlent leur capital, il s'ensuit qu'il ne saurait être interprété comme élargissant la portée des règles qui tiennent compte des relations qu'une entreprise résidente peut entretenir avec d'autres entreprises résidentes (par exemple les règles autorisant la consolidation, le transfert des pertes ou les transferts en franchise d'impôt d'actifs entre sociétés ayant les mêmes propriétaires). Par exemple, si la législation fiscale d'un État permet à une société résidente de consolider son résultat avec celui d'une société mère résidente, le paragraphe 5 ne peut avoir pour effet de contraindre l'État à autoriser une telle consolidation entre une société résidente et une société mère non résidente. Ceci obligerait à établir une comparaison entre le traitement combiné d'une entreprise résidente et du non-résident propriétaire de son capital avec celui d'une entreprise résidente et du résident propriétaire de son capital, ce qui va bien au-delà de la simple imposition de la seule entreprise résidente.

57.2 En outre, du fait que le paragraphe 5 vise à garantir que toutes les sociétés résidentes sont traitées en toute égalité quelles que soient les personnes qui détiennent ou contrôlent leur capital, et non à ce que les distributions aux résidents et aux non-résidents soient soumises au même régime (voir le paragraphe 57 ci-dessus), il s'ensuit que le fait de soumettre une société résidente à une obligation de retenue à la source sur les dividendes qu'elle verse à ses actionnaires non résidents, mais non sur les dividendes qu'elle verse aux actionnaires résidents, ne saurait être considéré comme une violation du paragraphe 5. Dans ce cas, cette différence de traitement ne dépend pas du fait que le capital de la société est détenu ou contrôlé par des personnes non résidentes mais, plutôt, du fait que les dividendes versés aux non-résidents sont imposés de façon différente. Un exemple similaire serait celui d'un État qui imposerait les sociétés résidentes effectuant des distributions au bénéfice de leurs actionnaires indépendamment du fait que ces actionnaires soient résidents ou non, mais qui, afin d'éviter une imposition multiple, n'imposerait pas les

distributions effectuées au bénéfice de sociétés liées résidentes elles-mêmes sujettes à l'impôt sur leurs propres distributions. Le fait qu'une telle exonération ne s'applique pas aux distributions au profit de sociétés non résidentes ne devra pas être considéré comme une violation du paragraphe 5. Dans un tel cas, ce n'est pas parce que le capital de la société résidente est détenu ou contrôlé par des non-résidents que cette société est traitée différemment mais bien plutôt parce que cette société résidente effectue des distributions au profit de sociétés qui, aux termes des dispositions de la Convention, ne peuvent être soumises au même impôt lorsqu'elles redistribuent les dividendes reçus de celle-ci. Dans cet exemple, toutes les sociétés résidentes sont traitées sur un pied d'égalité, quelles que soient les personnes qui détiennent ou contrôlent leur capital ; la différence de traitement est limitée aux seuls cas où les distributions sont effectuées dans des conditions où l'impôt sur les distributions pourrait être évité.

A-3 Discrimination à l'encontre d'un contribuable ou d'une catégorie de contribuables?

Description de la question

24. Il serait théoriquement possible d'appliquer le test de la discrimination au contribuable qui la subit ou à la catégorie globale de contribuables à laquelle ce dernier appartient. Autrement dit : est-il possible de considérer qu'une mesure fiscale ne viole pas une clause de non-discrimination si un contribuable est traité de façon moins favorable alors que d'autres appartenant à la même catégorie bénéficient des avantages qu'elle prévoit?

Conclusions du Comité

25. Le Comité a convenu que l'interprétation correcte des dispositions de l'article 24 est que la comparaison doit être effectuée au niveau du contribuable concerné et non à celui de la catégorie à laquelle il appartient. Il estime cependant inutile de modifier les Commentaires pour le préciser.

R (22)

B. QUESTIONS CONCERNANT LE PARAGRAPHE 1

B-1 Dispositions du paragraphe 1 applicables aux sociétés

Description de la question

26. Le paragraphe 1 de l'article 24 interdit toute discrimination fondée sur la nationalité mais uniquement en ce qui concerne des sociétés se trouvant « dans la même situation, notamment au regard de la résidence ». En vertu de la législation de nombreux pays, la constitution ou l'enregistrement constitue

le critère, ou l'un des critères, permettant de déterminer la résidence des sociétés aux fins de l'article 4. Cependant, en vertu de la définition donnée du terme « national » à l'alinéa *f)* du paragraphe 1 de l'article 3, l'enregistrement ou la constitution d'une société constituera également le critère permettant de déterminer la « nationalité » d'une société (du fait qu'elle est généralement « constituée conformément à la législation en vigueur » au sein de l'État où elle a été constituée ou enregistrée). Il est donc difficile de déterminer en quoi la résidence d'une société peut être distinguée de sa nationalité aux fins du paragraphe 1 de l'article 24.

27. De ce fait, certains États en sont venus à se demander si ledit paragraphe devait s'appliquer aux sociétés. Le paragraphe 11 des Commentaires sur l'article 24 précise que « il a paru possible de ne pas traiter des personnes morales, sociétés de personnes et associations dans une disposition spéciale et de les confondre sous un même vocable avec les personnes physiques au paragraphe 1 » (l'on parvient à un tel résultat du fait de la définition donnée au mot « national »). Cependant, certains États considèrent que les autres dispositions de l'article 24 pourraient suffire à traiter la question du traitement discriminatoire des sociétés et qu'il serait préférable de ne pas leur appliquer le paragraphe 1 du fait qu'il risquerait d'être interprété comme interdisant de traiter différemment sociétés résidentes et non résidentes, un résultat totalement involontaire étant donné que cette distinction est l'une des principales caractéristiques de la plupart des systèmes d'imposition (voir, par exemple les réserves émises par la France au paragraphe 66 des Commentaires sur l'article 24).

Conclusions du Comité

28. Le Comité a reconnu qu'il convient de modifier les Commentaires pour préciser que, aux fins du paragraphe 1, les sociétés résidentes et les sociétés non résidentes ne se trouvent pas dans la même situation, hormis lorsque la résidence n'a absolument aucune pertinence aux fins de la disposition ou de la mesure administrative considérée. Le Comité a convenu que le paragraphe 1 autorise un traitement différent des sociétés résidentes et des sociétés non résidentes, et ce, même lorsque la résidence et la nationalité sont liées par le critère de constitution ou d'enregistrement. Le paragraphe 1 interdit uniquement les différences de traitement fondées exclusivement sur le fait que l'entité est constituée conformément à la législation en vigueur dans un autre État et exige que tous les autres facteurs pertinents soient similaires, y compris la résidence. La différence de traitement entre résidents et non-résidents est une caractéristique fondamentale des divers systèmes fiscaux (par exemple l'imposition prélevée à la source et celle appliquée aux revenus mondiaux ne sont pas comparables, et les retenues à la source, qui s'appliquent souvent uniquement aux

paiements effectués au bénéfice de non-résidents, sont implicitement autorisées en vertu de dispositions telles que les articles 10 et 11); la finalité du paragraphe 1 n'a jamais été d'interdire une telle différence. Le Comité a également convenu que, afin d'illustrer ces conclusions, il serait souhaitable d'inclure quelques exemples dans les Commentaires.

Propositions de modification des Commentaires

29. *Remplacer le paragraphe 11 des Commentaires sur l'article 24 par le texte suivant (les modifications sont en* ***italique gras*** *lorsqu'il s'agit d'ajouts et* ~~*barrées*~~ *lorsque des éléments ont été supprimés) :*

> 11. En raison du rapport juridique qui s'établit entre une société et l'État sous la loi duquel elle a été formée et qui, à plusieurs égards, s'apparente étroitement à la nationalité des personnes physiques, il a paru possible de ne pas traiter des personnes morales, sociétés de personnes et associations dans une disposition spéciale et de les confondre sous un même vocable avec les personnes physiques au paragraphe 1. Ce résultat découle de la définition du terme « national » à l'alinéa ~~f)~~***g)*** du paragraphe 1 de l'article 3.
>
> **11.1** ***En vertu de cette définition, toute personne morale, telle qu'une société, « national d'un État contractant » signifie une personne morale « constituée conformément à la législation en vigueur dans cet État contractant ». Une société est généralement constituée conformément à la législation en vigueur de l'État où elle a été constituée ou enregistrée. Cependant, en vertu de la législation en vigueur dans de nombreux pays, la constitution ou l'enregistrement constitue le critère, ou l'un des critères, permettant de déterminer la résidence des sociétés aux fins de l'article 4. Étant donné que le paragraphe 1 de l'article 24 interdit les différences de traitement fondées sur la nationalité, mais uniquement pour des personnes ou des entités « dans la même situation, notamment au regard de leur résidence », il est important de distinguer, aux fins de ce paragraphe, entre une différence de traitement qui se baserait uniquement sur la nationalité et une différence de traitement liée à d'autres critères, en particulier la résidence. Comme il a été précisé aux paragraphes 3 et 4 ci-dessus, le paragraphe 1 n'interdit une discrimination que si celle-ci est fondée sur la différence de nationalité et exige que tous les autres facteurs pertinents soient identiques, y compris la résidence de l'entité. La différence de traitement entre résidents et non-résidents est une caractéristique fondamentale des divers systèmes fiscaux et des conventions fiscales ; lorsque l'article 24 est lu dans le contexte des autres articles de la Convention qui, pour la plupart, prévoient un traitement fiscal différent pour les résidents et les non-résidents, il apparaît clairement que deux***

R (22)

sociétés qui ne sont pas résidentes du même État aux fins de la Convention (en vertu des règles de l'article 4) ne se trouvent généralement pas dans une même situation aux fins du paragraphe 1.

11.2 Bien que les sociétés résidentes et les sociétés non résidentes ne se trouvent généralement pas dans la même situation aux fins du paragraphe 1, il est clair, cependant, que ce n'est pas le cas lorsque la résidence n'a absolument aucune pertinence eu égard à la différence de traitement en question.

11.3 Les exemples suivants illustrent ces principes.

11.4 Exemple 1 : En vertu de la législation fiscale de l'État A, les sociétés qui y sont constituées ou qui y ont leur siège de direction effective en sont des résidents. La convention fiscale État A-État B est identique au Modèle de Convention fiscale. La législation nationale de l'État A prévoit que les dividendes versés à une société constituée dans ce pays par une autre société également constituée dans ce même pays sont exonérés d'impôt. Étant donné qu'une société constituée dans l'État B ayant son siège de direction effective dans l'État A serait résidente de l'État A aux fins de la Convention État A-État B, le fait que les dividendes qui lui seraient versés par une société constituée dans l'État A ne pourraient profiter d'une telle exonération, même si la société bénéficiaire se trouvait dans la même situation qu'une société constituée dans l'État A au regard de sa résidence, constituerait une violation du paragraphe 1, en l'absence d'autres différences de situation pertinentes.

11.5 Exemple 2 : En vertu de la législation fiscale de l'État A, les sociétés qui y sont constituées en sont des résidents et celles qui sont constituées dans un autre pays ne le sont pas. La convention fiscale État A-État B est identique au Modèle de Convention fiscale, sauf que le paragraphe 3 de l'article 4 prévoit que lorsqu'une personne morale est un résident des deux États en vertu de cet article, elle est considérée comme un résident de l'État où elle a été constituée. La législation nationale de l'État A prévoit que les dividendes versés à une société constituée dans ce pays par une autre société également constituée dans ce même pays sont exonérés d'impôt. Le paragraphe 1 n'étend pas ce traitement aux dividendes versés à une société constituée dans l'État B. Même si deux sociétés recevant de tels dividendes, l'une constituée dans l'État A et l'autre dans l'État B, sont traitées différemment, elles ne se trouvent pas dans une même situation au regard de leur résidence et ceci constitue alors un facteur pertinent (ce que l'on peut déduire, par exemple, du paragraphe 5 de l'article 10, qui interdirait une imposition ultérieure des dividendes versés par une société non résidente mais non celle de dividendes versés par une société résidente).

11.6 Exemple 3 : En vertu de la législation fiscale de l'État A, les sociétés qui y sont constituées en sont des résidents. La législation fiscale de l'État B prévoit que les sociétés qui y ont leur siège de direction effective en sont des résidents. La convention fiscale État A-État B est identique au Modèle de Convention fiscale. La législation fiscale de l'État A prévoit qu'une société non résidente qui est résidente d'un État avec lequel l'État A n'a pas signé de convention prévoyant l'échange de renseignements fiscaux est soumise à un impôt annuel égal à 3 % de la valeur de ses actifs immobiliers et non à un impôt sur les revenus nets issus de ces actifs. Une société constituée dans l'État B mais qui est résidente d'un État avec lequel l'État A n'a pas signé de convention permettant un tel échange ne pourra arguer que le paragraphe 1 interdit que l'État A lui applique cet impôt de 3 % du fait qu'elle se trouverait ainsi traitée différemment d'une société constituée dans ce même État A. Dans un tel cas, cette société ne se trouverait pas dans la même situation, au regard de sa résidence, qu'une société constituée dans l'État A et cette résidence serait pertinente (par exemple afin d'accéder aux informations nécessaires pour contrôler le revenu net tiré de biens immobiliers par un contribuable non résident).

11.7 Exemple 4 : En vertu de la législation fiscale de l'État A, les sociétés qui y sont constituées en sont des résidents et celles qui sont constituées dans un autre pays ne le sont pas. La convention fiscale État A -État B est identique au Modèle de Convention fiscale, sauf que le paragraphe 3 de l'article 4 prévoit que lorsqu'une personne morale est un résident des deux États en vertu de cet article, elle sera considérée comme un résident de l'État où elle a été constituée. En vertu de la législation de l'État A s'appliquant aux prélèvements sur salaires, toutes les sociétés employant des salariés résidents sont soumises à un prélèvement sur salaires qui n'établit aucune distinction fondée sur la résidence de l'employeur; cependant, seules celles constituées dans cet État A peuvent prétendre à un taux de prélèvement inférieur. Dans ce cas, le fait qu'une société constituée dans l'État B n'ait pas la même résidence qu'une société constituée dans l'État A aux fins de la convention A - B n'a aucune pertinence au regard des différents taux d'imposition appliqués en vertu de la législation s'appliquant aux prélèvements sur salaires et cette différence de traitement constituerait une violation du paragraphe 1 en l'absence d'autres différences de situation pertinentes.

R (22)

B-2 Interprétation de l'expression « dans la même situation »

Description de la question

30. Il existe une certaine incertitude sur le point de savoir quels sont les facteurs pertinents permettant de déterminer si différents contribuables se

trouvent dans la même situation aux fins du paragraphe 1. Les paragraphes 3 à 8 des Commentaires sur l'article 24 précisent que l'expression fait référence aux contribuables qui, au regard de l'application de la législation et de la réglementation fiscales de droit commun, se trouvent « dans des circonstances de droit et de fait analogues ». L'expression « circonstances analogues » manque de clarté, bien que le paragraphe 1 prévoie expressément qu'un résident et un non-résident ne se trouvent pas dans une situation analogue.

Conclusions du Comité

31. Le Comité a fait remarquer que les modifications apportées suite à l'examen d'autres questions permettront, dans une certaine mesure, de clarifier le sens de l'expression « dans la même situation ». Il a cependant reconnu la nécessité de préciser que les contribuables dont l'assujettissement est partiel ne se trouvent généralement pas dans la même situation que ceux dont l'assujettissement est illimité.

32. Sur la base de ces conclusions, le Comité s'est entendu sur les propositions suivantes de modification des Commentaires.

Propositions de modification des Commentaires

33. *Ajouter ce nouveau paragraphe 4.1 aux Commentaires sur l'article 24 :*

> ***4.1 L'expression « dans la même situation » peut parfois faire référence à la situation fiscale de la personne concernée. Tel serait par exemple le cas lorsqu'un pays viendrait à appliquer à ses nationaux, ou à certains d'entre eux, un assujettissement plus complet que celui appliqué aux personnes qui ne sont pas des nationaux de cet État (c'est d'ailleurs là une des caractéristiques du système fiscal des États-Unis). Dans la mesure où un tel traitement n'est pas lui-même en violation du paragraphe 1, l'on ne pourra alléguer que des personnes qui ne sont pas des nationaux de cet État se trouvent dans la même situation que ses nationaux aux fins de l'application des autres dispositions de la législation fiscale de cet État à l'égard desquelles l'assujettissement partiel ou intégral d'un contribuable est un facteur pertinent (par exemple, dans le cas de l'octroi d'abattements personnels).***

R (22)

B-3 Traitement national ou traitement satisfaisant au principe de « la nation la plus favorisée »

Description de la question

34. La question a été posée de savoir si le paragraphe 1 pouvait autoriser un national d'un État contractant à bénéficier d'avantages concédés par l'autre

État contractant à des ressortissants d'États tiers, par exemple dans le cadre de conventions régionales.

Conclusions du Comité

35. Le Comité a convenu que la formulation du paragraphe 1 se limite de toute évidence au traitement au niveau national et qu'il est donc impossible d'arguer que le régime fiscal appliqué dans l'un des États contractants à un national de l'autre État contractant ne doit pas être autre ou plus lourd que celui s'appliquant aux nationaux d'États tiers se trouvant dans la même situation et qui auraient pu bénéficier d'avantages en vertu de leur nationalité, par exemple par le biais de conventions régionales. Ainsi, un résident et national de l'État A ne saurait soutenir que le paragraphe 1 de l'article 24 de la convention entre l'État A et l'État B impose à l'État B de le soumettre au même régime d'imposition qu'un résident de l'État A qui serait un ressortissant d'un État C.

C. QUESTIONS CONCERNANT LE PARAGRAPHE 3

C-1 Structure et taux d'imposition aux fins du paragraphe 3

Description de la question

36. Le paragraphe 36 des Commentaires sur l'article 24 précise que « dans les pays où les entreprises, principalement les sociétés, sont assujetties sur leurs bénéfices à un impôt qui leur est propre, les dispositions du paragraphe 3 soulèvent, au sujet du taux applicable dans le cas des établissements stables, des problèmes particulièrement délicats. » En outre, les paragraphes 40 à 43 des Commentaires décrivent l'impact du paragraphe 3 sur le système du double taux et sur le système d'imputation (« avoir fiscal » ou « crédit d'impôt ») et considèrent que la résolution de ces problèmes dépendra de négociations bilatérales.

R (22)

37. La présentation que font les Commentaires des différents problèmes de structure et de taux de l'imposition ainsi que les discussions qui s'ensuivent devraient pour le moins être mises à jour (par exemple le BIAC attire l'attention sur le fait que le recours aux systèmes de taux multiples et de l'imputation est en nette régression). Cependant, la question de savoir si la référence du paragraphe 3 à « l'imposition d'un établissement stable » s'étend au traitement de l'entreprise à laquelle appartient cet établissement stable au regard du rapatriement ou de la distribution présumée des bénéfices de l'établissement stable, apparaît plus importante encore.

Conclusions du Comité

38. Le Comité a convenu de clarifier la portée du paragraphe 3 de l'article 24. L'objectif est de préciser que les questions liées aux différents systèmes d'intégration de l'impôt sur les sociétés et de la taxe sur les dividendes des actionnaires ne sont pas couvertes par le paragraphe 3, qui se limite à la seule question de l'imposition des bénéfices découlant des activités de l'établissement stable lui-même et n'aborde pas l'imposition de l'ensemble de l'entreprise. Ceci fait écho à la conclusion du Groupe d'étude selon laquelle, même si le paragraphe 3 ne contient pas l'expression « dans la même situation », les mots « imposition d'un établissement stable » et la référence aux « entreprises qui exercent la même activité » limitent effectivement sa portée. Comme un établissement stable, du fait de sa nature même, ne distribue pas de dividendes, le régime des distributions sort du champ d'application du paragraphe 3; ainsi celui-ci traite de la réalisation des bénéfices et non des décisions prises par la société et ses actionnaires après ladite réalisation, décisions portant, par exemple, sur leur distribution. C'est ce que confirme la seconde phrase du paragraphe 3 qui précise que certaines questions de fiscalité concernant le contribuable propriétaire de l'établissement stable (comme par exemple, les déductions et les abattements) sortent de son champ d'application.

39. Le Comité a ainsi été conduit à discuter la question de l'imposition des succursales. Celle-ci pose problème dans le contexte du paragraphe 3, dans la mesure où elle a pour conséquence d'assujettir l'établissement stable à un taux d'imposition sur les bénéfices supérieur à celui s'appliquant aux bénéfices d'une entreprise locale. Le Comité en a conclu qu'un impôt sur les succursales qui serait purement et simplement prélevé en tant que taux supplémentaire s'appliquant aux bénéfices d'un établissement stable constituerait effectivement une violation du paragraphe 3. Cependant, le Comité établit également une distinction entre un tel impôt et un impôt qui serait prélevé sur les sommes déduites en tant qu'intérêts aux fins du calcul des bénéfices d'un établissement stable (par exemple « impôt sur les intérêts au niveau des succursales »). Dans un tel cas, l'impôt ne serait pas prélevé sur l'établissement stable lui-même mais, plutôt, sur l'entreprise au bénéfice de laquelle les intérêts sont réputés avoir été versés et il sortirait ainsi du champ d'application du paragraphe 3.

40. Le Comité a également convenu de préciser qu'aux fins du paragraphe 3, l'établissement stable d'une entreprise étrangère doit être comparé à une entreprise locale ayant une structure juridique similaire à celle de l'entreprise étrangère (par exemple un établissement stable d'une entreprise individuelle ne saurait être comparé à une société nationale).

41. Sur la base de ces conclusions, le Comité s'est entendu sur les propositions suivantes de modification des Commentaires.

Propositions de modification des Commentaires

42. *Ajouter le nouveau paragraphe 22.1 suivant aux Commentaires sur l'article 24 :*

> ***22.1 Il est également évident qu'il sera nécessaire, aux fins du paragraphe 3, de comparer le traitement fiscal accordé dans un des États contractants à l'établissement stable d'une entreprise de l'autre État contractant avec celui accordé à une entreprise du premier État dont la structure juridique est similaire à celle de l'entreprise à laquelle appartient l'établissement stable. Ainsi, par exemple, le paragraphe 3 n'oblige pas un État à appliquer aux bénéfices d'un établissement stable d'une entreprise exploitée par une personne physique qui est un non-résident le même taux d'imposition que celui qui s'applique à une entreprise de cet État exploitée par une société résidente.***

43. *Remplacer le paragraphe 36 des Commentaires sur l'article 24 par le texte suivant (les modifications sont en* ***italique gras*** *lorsqu'il s'agit d'ajouts et ~~barrées~~ lorsque des éléments ont été supprimés) :*

> 36. Dans les pays où les entreprises, principalement les sociétés, sont assujetties sur leurs bénéfices à un impôt qui leur est propre, les dispositions du paragraphe 3 soulèvent, au sujet du taux applicable dans le cas des établissements stables, ~~des problèmes particulièrement délicats qui sont ici encore liés au fait~~ ***des problèmes spécifiques liés au fait que*** l'établissement stable n'est qu'une partie d'une entité juridique qui n'est pas sous la juridiction de l'État où l'établissement stable se trouve situé.

44. *Remplacer les paragraphes 40-43 des Commentaires sur l'article 24 par le texte suivant (les modifications sont en* ***italique gras*** *lorsqu'il s'agit d'ajouts et ~~barrées~~ lorsque des éléments ont été supprimés) :*

R (22)

> ~~40. S'agissant du système du double taux d'impôt sur les sociétés, on doit relever tout d'abord comme un fait dominant que la plupart des pays membres de l'OCDE ayant adopté ce système ne s'estiment pas tenus par les dispositions du paragraphe 3 d'en étendre l'application aux établissements stables des sociétés non résidentes. Cette position s'appuie notamment sur l'opinion que le double taux n'est qu'un élément parmi d'autres (en particulier une retenue à la source sur les revenus distribués) d'un système d'imposition des bénéfices des sociétés et des dividendes qu'elles distribuent qui doit être considéré *in globo* et ne peut donc se concevoir, juridiquement et techniquement, que dans un cadre national. L'État où est situé l'établissement stable serait donc en droit de ne pas imposer ces bénéfices au taux réduit car, en règle~~

générale, il n'impose pas les dividendes distribués par la société à laquelle appartient l'établissement stable. De plus, un État qui a instauré un système de double taux a en général des objectifs de politique économique, comme le développement du marché financier par l'incitation à distribuer des dividendes donnée aux sociétés résidentes. L'application du taux réduit aux bénéfices des établissements stables ne servirait en rien l'objectif poursuivi puisque la société distributrice des dividendes n'est pas un résident de l'État en cause.

41. Cependant, cette opinion est controversée, les États favorables à l'extension du système du double taux aux établissements stables objectant que ce système – qui se présente essentiellement comme une technique particulière d'imposition des bénéfices que les entreprises ayant la forme sociale tirent de leur activité, destinée à permettre un allégement immédiat de la double imposition frappant les bénéfices mis en distribution – doit, dès lors, s'appliquer aux établissements dans le cadre des conventions bilatérales contre les doubles impositions. On reconnaît généralement que ces conventions aboutissent nécessairement, par le jeu de leurs dispositions, à une certaine intégration des systèmes fiscaux des États contractants. On peut, dans cette optique, parfaitement concevoir que les bénéfices réalisés dans un État A par un établissement stable d'une société résidente d'un autre État B soient taxés dans l'État A selon le système du double taux. À titre de règle pratique, l'impôt pourrait, en ce cas, être calculé au taux réduit (applicable aux bénéfices distribués) sur une fraction du bénéfice de cet établissement correspondant au rapport entre le bénéfice distribué par la société dont il dépend et son bénéfice total, et au taux fort sur le surplus. Bien entendu, il conviendrait que les deux États contractants se concertent et échangent les renseignements nécessaires pour l'application pratique de cette solution. Il en va de même dans les systèmes où une société peut déduire de son revenu imposable les bénéfices qu'elle a distribués.

42. S'agissant du système de l'imputation (avoir fiscal ou crédit d'impôt), il paraît douteux, tout au moins selon une interprétation littérale des dispositions du paragraphe 3, qu'il doive être étendu aux sociétés non résidentes pour les dividendes provenant de bénéfices réalisés par leurs établissements stables. En effet, il a des effets identiques à ceux du système du double taux mais ces effets ne sont pas immédiats puisqu'ils se produisent seulement au moment de l'imposition personnelle de l'actionnaire. En revanche, on peut concevoir, d'un point de vue purement économique et financier, que ces bénéfices soient traités comme ceux d'une société distincte dans l'État A où se trouve l'établissement stable d'une société résidente d'un autre

R (22)

État B et qu'ils soient assortis de l'*avoir fiscal* ou du crédit d'impôt, dans la mesure où ils sont distribués. Mais encore faut-il pour éviter toute discrimination que cet avantage ait déjà été accordé aux actionnaires de sociétés résidentes de l'État A, qui sont des résidents de l'État B. Au plan pratique, il convient naturellement que les deux États intéressés se mettent d'accord sur les conditions et la procédure d'attribution de l'avoir fiscal ou du crédit d'impôt aux actionnaires des sociétés résidentes de l'État B concernées, résidents de l'un ou l'autre État.

43. Les États contractants qui rencontreraient les problèmes exposés ci-dessus pourront les régler par des négociations bilatérales, en fonction des conditions qui leur sont propres.

40. Comme un établissement stable ne distribue pas de dividendes du fait de sa nature même, le régime fiscal des distributions effectuées par l'entreprise à laquelle appartient l'établissement stable sort du champ d'application du paragraphe 3 qui se limite à l'imposition des bénéfices découlant des activités de l'établissement stable lui-même, sans s'étendre à l'imposition de l'ensemble de l'entreprise. C'est ce que confirme la seconde phrase du paragraphe 3 qui précise que certaines questions de fiscalité concernant le contribuable propriétaire de l'établissement stable (comme par exemple, les déductions et les abattements) sortent de son champ d'application. Ainsi, les questions liées aux différents systèmes d'intégration de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur les dividendes des actionnaires (par exemple, l'impôt anticipé sur les sociétés « advance corporate tax », le précompte mobilier, le calcul du montant du revenu exonéré « franked income » et les crédits d'impôt pour dividendes qui leur sont rattachés) sortent du champ d'application de ce paragraphe.

R (22)

41. Dans certains États, les bénéfices d'un établissement stable d'une entreprise d'un autre État contractant sont imposés à un taux supérieur à celui qui s'applique aux entreprises de cet État. Cet impôt supplémentaire, parfois dénommé « impôt sur les succursales » (« branch tax »), peut s'expliquer par le fait que si une filiale d'une entreprise étrangère réalise les mêmes bénéfices qu'un établissement stable et les distribue par la suite sous la forme de dividendes, un impôt supplémentaire peut alors être prélevé sur ces dividendes, conformément au paragraphe 2 de l'article 10. Lorsqu'un tel impôt prend uniquement la forme d'un impôt supplémentaire sur les bénéfices d'un établissement stable, il doit être considéré comme un impôt prélevé sur les bénéfices découlant des activités de l'établissement stable lui-même et non comme un impôt sur l'entreprise en sa qualité de propriétaire de l'établissement stable. Il serait ainsi en contradiction avec le paragraphe 3.

42. Il convient cependant de distinguer cette situation de celle où un impôt s'appliquerait aux montants déduits, par exemple en qualité d'intérêts, lors du calcul des bénéfices d'un établissement stable (par exemple un impôt sur les intérêts prélevé au niveau de la succursale « branch level interest tax »); un tel impôt ne serait alors pas prélevé sur l'établissement stable lui-même mais plutôt sur l'entreprise à laquelle les intérêts sont réputés avoir été versés et sortirait ainsi de la portée du paragraphe 3 (compte tenu des circonstances, cependant, d'autres dispositions, telles que celles des articles 7 et 11, pourraient être pertinentes afin de déterminer si un tel impôt est autorisé en vertu de la Convention; voir à ce sujet la dernière phrase du paragraphe 1.3).

C-2 Situation comparable aux fins du paragraphe 3

Description de la question

45. Contrairement au paragraphe 1, le paragraphe 3 ne prévoit pas que l'entreprise faisant l'objet de la comparaison doit se trouver dans la même situation que l'établissement stable, la seule exigence étant que l'entreprise « exerce la même activité ». Ceci pourrait impliquer que, aux fins du paragraphe 3, un établissement stable et une entreprise se trouvent toujours dans une même situation.

46. Un exemple pratique de la difficulté soulevée serait celui d'une organisation caritative étrangère exerçant son activité dans un État par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y serait situé. Si elle n'est pas en mesure de bénéficier de l'exonération fiscale accordée aux organisations caritatives de cet État, le pourrait-elle en vertu du paragraphe 3?

Conclusions du Comité

47. Le Comité a convenu de préciser que les activités réglementées et non réglementées sont de nature différente et donc qu'un établissement stable, dont certaines activités consisteraient à emprunter et à prêter de l'argent sans être pour autant agréé en tant qu'établissement bancaire, ne peut prétendre bénéficier du même traitement fiscal qu'un établissement bancaire national du fait qu'il n'exerce pas la même activité.

48. En ce qui concerne l'application du paragraphe 3 aux organisations caritatives, le Comité a conclu que, pour celles pouvant êtres considérées comme des entreprises d'un État contractant disposant d'un établissement stable dans un autre État, l'incidence du paragraphe 3 dépendrait du traitement et de la réglementation particuliers s'appliquant aux activités caritatives à des fins fiscales et non fiscales. Par exemple, le Comité a fait remarquer que la conclusion à laquelle il est parvenu ci-dessus s'agissant des

activités réglementées et non réglementées serait pertinente dans la mesure où les activités caritatives seraient réglementées dans le pays concerné. De même, si un pays limitait le traitement préférentiel accordé aux activités caritatives à celles menées sur son territoire, le fait qu'un tel régime ne s'appliquerait pas aux organisations menant des activités caritatives à l'étranger ne constituerait pas une violation du paragraphe 3. Le Comité a également attiré l'attention sur le fait que les paragraphes 5 à 8 des Commentaires sur l'article 24 traitent déjà cette question dans le cadre du paragraphe 1. Il a donc estimé que des paragraphes similaires pourraient être ajoutés aux Commentaires sur le paragraphe 3.

49. Sur la base de ces conclusions, le Comité s'est entendu sur les propositions suivantes de modifications des Commentaires.

Propositions de modifications des Commentaires

50. *Ajouter le nouveau paragraphe 22.2 suivant aux Commentaires sur l'article 24 :*

> ***22.2 De même, les activités réglementées et non réglementées ne constituent pas une « même activité » aux fins du paragraphe 3. Ainsi, par exemple, le paragraphe 3 n'exigerait pas qu'un établissement stable, dont certaines activités consisteraient à emprunter et à prêter de l'argent sans être pour autant agréé en tant qu'établissement bancaire, soit imposé de façon moins favorable que des établissements bancaires nationaux, du fait qu'il n'exerce pas la même activité. Un autre exemple serait les activités menées par un État ou par ses organismes publics, qui, du fait qu'elles sont contrôlées par cet État, ne sauraient être considérées, aux fins de paragraphe 3, comme étant similaires à celles que mènerait une entreprise d'un État étranger par l'intermédiaire d'un établissement stable.***

51. *Remplacer le paragraphe 28 des Commentaires sur l'article 24 par le texte suivant (les modifications sont en* ***italique gras*** *lorsqu'il s'agit d'ajouts et sont ~~barrées~~ lorsque des éléments ont été supprimés) :*

R (22)

> 28. ~~Enfin~~***Par ailleurs***, il va de soi que les entreprises non résidentes n'ont pas droit aux avantages fiscaux liés à des activités dont l'exercice est strictement réservé, pour des raisons relevant de l'intérêt national, de la défense nationale, de la protection de l'économie nationale, etc., à des entreprises nationales puisque ~~aussi bien elles~~***les entreprises non résidentes*** ne peuvent exercer de telles activités.
>
> ***28.1 Enfin, les dispositions du paragraphe 3 ne sauraient être interprétées comme contraignant un État accordant des avantages fiscaux spécifiques à des organismes à but non lucratif dont les activités s'exercent à des fins d'utilité publique qui lui sont propres, à faire bénéficier des mêmes avantages les établissements stables d'organismes similaires de***

l'autre État dont les activités ne sont pas exercées exclusivement à des fins d'utilité publique propres au premier État mentionné.

C-3 Application du paragraphe 3 à des dispositions nationales spécifiques

Description de la question

52. Les paragraphes 24 à 28 des Commentaires sur l'article 24 abordent la question de savoir dans quelle mesure certaines dispositions nationales doivent être étendues aux établissements stables en vertu du paragraphe 3. Ces paragraphes prévoient, par exemple, que les abattements, les amortissements et les provisions dont peuvent bénéficier les entreprises locales doivent être étendus aux établissements stables dans la mesure où les bénéfices issus des activités auxquelles se rapportent ces abattements, déductions et provisions sont imposables dans cet État, qu'en ce qui concerne les pertes issues de leurs activités commerciales propres, les établissements stables doivent pouvoir bénéficier de l'option pour le report en avant ou en arrière, que les mêmes règles doivent s'appliquer à l'imposition des plus-values réalisées sur les cessions d'actifs et que les mesures d'encouragement fiscal doivent être étendues à ces établissements dès lors qu'ils satisfont aux conditions et exigences posées par ces mesures et où ils sont autorisés à exercer les activités auxquelles celles-ci s'appliquent.

53. La première question est de savoir s'il convient également de débattre de l'application du paragraphe 3 à d'autres dispositions des législations nationales. Le BIAC a fait état de récentes évolutions techniques de la législation et des pratiques fiscales des pays membres de l'OCDE ayant pour effet de refuser certaines déductions (généralement extraterritoriales) à un établissement stable dans le pays d'accueil. Le BIAC considère que les déductions extraterritoriales légitimes liées aux activités rémunératrices menées dans le pays d'accueil ne sauraient en aucune manière être refusées lorsqu'elles concernent un établissement stable local.

54. Une autre question est de savoir si les paragraphes 29 à 35 des Commentaires sur l'article 24, qui traitent de l'application du paragraphe 3 aux règles spéciales s'appliquant à l'imposition des distributions de dividendes entre sociétés, mais qui précisent qu'il avait été jusque là impossible de parvenir à un consensus, pourraient être réexaminées afin de présenter désormais une position commune sur ce point.

55. De même, les paragraphes 49 à 54 des Commentaires sur l'article 24 évoquent la possibilité d'étendre aux établissements stables les règles nationales d'allègement de la double imposition sur les dividendes, intérêts et redevances reçus d'un autre État. Ces paragraphes doivent être modifiés afin

d'assurer leur cohérence avec les conclusions sur le traitement des distributions de dividendes entre sociétés et de tenir compte des changements apportés récemment aux législations fiscales de certains pays de l'OCDE.

Conclusions du Comité

56. Le Comité a tout d'abord conclu qu'il était inutile d'allonger la liste des dispositions nationales actuellement analysées aux paragraphes 24 à 28 des Commentaires mais qu'il faudrait préciser, comme il est proposé ci-dessous, que ces paragraphes ne comportent pas un examen exhaustif des conséquences du paragraphe 3. Le Comité a également conclu que la question soulevée par le BIAC portait davantage sur le paragraphe 3 de l'article 7 que sur le paragraphe 3 de l'article 24.

57. En ce qui concerne la révision des paragraphes 29 à 35 et 49 à 54, le Comité est parvenu aux conclusions suivantes.

58. Selon les paragraphes 29 à 35 des Commentaires actuels, il existe certaines divergences sur le point de savoir si le paragraphe 3 requiert qu'un régime d'exonération des produits de participations ou de crédit d'impôt indirect s'appliquant aux dividendes reçus par une société nationale bénéficie également à ceux perçus par l'établissement stable d'une société étrangère. Le paragraphe 33 conclut que :

> Compte tenu de ces divergences mais aussi de l'existence des situations qui viennent d'être décrites, il conviendrait que les États indiquent l'interprétation qu'ils donnent à la première phrase du paragraphe 3 lors de la conclusion de conventions bilatérales. S'ils le désirent, ils peuvent expliquer leur position ou la modifier par rapport à leur pratique antérieure dans un protocole ou tout autre document annexé à la convention.

59. Les paragraphes 34 et 35 proposent ensuite des solutions qui résoudraient le principal problème pouvant résulter de l'extension aux établissements stables des avantages du régime d'exonération des produits de participations ou de crédit d'impôt indirect, à savoir que les dividendes ne supporteraient pas la retenue à la source (voir ci-dessous). Ces solutions nécessiteraient cependant de modifier la formulation d'autres articles, et en particulier celle de l'article 10.

R (22)

60. Le Comité a pris note du fait que le principal argument développé au paragraphe 31 contre toute extension aux établissements stables du bénéfice de l'exonération des produits de participations ou du crédit d'impôt indirect est que, dans le cas de dividendes reçus par une société résidente, une retenue à la source pourrait être appliquée à une redistribution ultérieure de ces dividendes par cette même société, tandis que dans le cas des dividendes

reçus par un établissement stable, le paragraphe 5 de l'article 10 interdirait à l'État où est situé l'établissement stable de procéder de la sorte.

61. Cette préoccupation d'ordre pratique paraît tout à fait légitime, mais il est difficile de dire dans quelle mesure elle diffère du problème posé par l'imposition des succursales.

62. Le Comité a également pris note du fait que les paragraphes 29 à 35 ne distinguent pas expressément entre les dividendes reçus par un établissement stable en provenance de sociétés résidentes du même État et ceux reçus de sociétés résidentes d'États tiers.

63. En ce qui concerne les paragraphes 49 à 54 des Commentaires, qui traitent de l'extension aux établissements stables des règles nationales prévoyant l'allègement de la double imposition juridique pour les dividendes, intérêts et redevances reçus d'un autre État, le Comité a conclu qu'il convient de confirmer que le paragraphe 3 de l'article 24 requiert que les États étendent cet allègement aux établissements stables mais également de préciser que cela ne signifie pas qu'un tel établissement sera en droit de bénéficier des avantages conventionnels au même titre qu'un résident.

64. En outre, le Comité a convenu que, du fait que le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE n'autorise pas l'imposition des redevances à la source, il serait préférable que les paragraphes 50 à 52 n'y fassent pas référence mais qu'ils précisent uniquement que les mêmes conclusions s'appliquent à d'autres revenus pouvant faire l'objet d'une imposition à la source en vertu de certaines conventions.

Propositions de modification des Commentaires

65. *Remplacer le paragraphe 25 des Commentaires sur l'article 24 par le texte suivant (les modifications sont en* ***italique gras*** *lorsqu'il s'agit d'ajouts et sont ~~barrées~~ lorsque des éléments ont été supprimés) :*

> 25. Si les règles générales rappelées ci-dessus soulèvent rarement des difficultés au regard du principe de non-discrimination, ***elles ne constituent pas une liste exhaustive de ses éventuelles conséquences quant à la détermination de la base d'imposition***. ***Il se peut que l'application de ce principe soit moins évidente dans le cas des*** ~~il n'en va pas toujours de même pour les~~ mesures d'encouragement fiscal mises en œuvre dans la plupart des pays aux prises avec des problèmes de décentralisation industrielle, de développement de régions économiquement en retard ou de promotion d'activités nouvelles nécessaires à l'expansion de l'économie, en vue de faciliter la solution de ces problèmes sous forme d'exonérations, de réductions ou d'autres avantages fiscaux accordés aux entreprises pour leurs investissements qui entrent dans le cadre des objectifs officiels.

R (22)

66. *Remplacer les paragraphes 49 à 52 des Commentaires sur l'article 24 par le texte suivant (les modifications sont en* ***italique gras*** *lorsqu'il s'agit d'ajouts et sont ~~barrées~~ lorsque des éléments ont été supprimés) :*

E. L'imputation des impôts étrangers

49. Sur un plan voisin, lorsque ***des revenus de source étrangère sont compris dans les bénéfices imputables à*** un établissement stable, ~~lorsque des revenus de source étrangère sont perçus par un établissement stable et qu'ils sont compris dans ses résultats imposables,~~ il est justifié, en vertu du même principe, d'accorder à cet établissement stable l'imputation des impôts étrangers afférents à ces revenus, dans le cas où la législation interne accorde cette imputation aux entreprises résidentes.

50. Si, dans un État contractant (A) où est situé un établissement stable d'une entreprise de l'autre État contractant (B), l'imputation d'impôts prélevés dans un État tiers (C) ne peut être faite qu'en vertu d'une convention, le problème relève de la question plus générale de l'extension aux établissements stables des ***clauses d'imputation d'impôt étranger figurant dans les*** conventions conclues avec des États tiers. ***Même si l'établissement stable n'est pas une personne et s'il ne peut donc pas bénéficier de ces conventions fiscales, ce problème relève de l'imposition de l'établissement stable.*** Cette question est examinée ci-dessous ***,dans*** le cas des dividendes ***,ou*** des intérêts ~~et des redevances étant plus particulièrement traité au paragraphe 51~~.

F. Extension aux établissements stables des avantages des clauses d'imputation des conventions de double imposition conclues avec les États tiers

51. Lorsque l'établissement stable dans un État contractant d'une entreprise qui est un résident de l'autre État contractant reçoit des dividendes ***ou***~~,~~ des intérêts ~~ou des redevances~~ provenant d'un État tiers, la question se pose alors de savoir si et dans quelle mesure l'État contractant dans lequel est situé l'établissement stable doit imputer l'impôt non récupérable de l'État tiers.

R (22)

52. Il y a consensus sur le fait qu'il y a une double imposition dans ces situations et qu'une méthode d'allégement doit être trouvée. La majorité des pays membres sont en mesure d'octroyer l'imputation dans de tels cas soit sur la base de leur droit interne, soit en vertu du paragraphe 3. Les États qui ne peuvent ainsi octroyer l'imputation ou qui désirent clarifier la situation peuvent souhaiter compléter cette disposition dans leur convention avec l'État contractant dont l'entreprise est un résident par une formulation qui permette à l'État de l'établissement stable l'imputation de l'impôt de l'État de la source pour un montant qui

n'excède pas celui que les entreprises qui sont résidents de l'État contractant dans lequel l'établissement stable est situé peuvent imputer sur la base de la convention de cet État avec l'État tiers. Dans la mesure où l'impôt non récupérable selon la convention entre l'État tiers et l'État de résidence de l'entreprise qui a un établissement stable dans l'autre État contractant est plus bas que selon la convention entre l'État tiers et l'État contractant de l'établissement stable, seul doit être imputé l'impôt le plus bas perçu dans l'État tiers. Ce résultat pourra être atteint en ajoutant la phrase suivante après la première phrase du paragraphe 3 :

> Lorsqu'un établissement stable dans un État contractant d'une entreprise de l'autre État contractant reçoit des dividendes ~~,~~***ou*** intérêts ~~ou redevances~~ provenant d'un État tiers et que ***la participation ou la créance*** ~~le droit ou le bien~~ ***génératrice*** des dividendes~~,~~***ou*** intérêts ~~ou redevances~~ se rattache effectivement à cet établissement stable, le premier État accorde un crédit d'impôt à raison de l'impôt payé dans l'État tiers sur les dividendes ***ou***~~,~~ intérêts~~ ou redevances~~, selon le cas, en appliquant le taux d'imposition prévu dans la convention concernant les impôts sur le revenu et sur la fortune entre l'État dont l'entreprise est un résident et l'État tiers. Toutefois, le montant du crédit ne peut excéder le montant qu'une entreprise résidente du premier État peut réclamer en vertu de la convention concernant les revenus et la fortune entre cet État et l'État tiers.

Si la convention prévoit également que d'autres catégories de revenus donnant droit à crédit peuvent être imposées dans l'État d'où elles proviennent (par exemple des redevances, selon certaines conventions), ces dispositions devraient être modifiées afin qu'elles puissent s'y appliquer.

C-4 Le paragraphe 3 et les règles en matière de prix de transfert

Description de la question

67. Les règles en matière de prix de transfert peuvent influer sur les relations entre un établissement stable et le reste de l'entreprise dont il fait partie. On pourrait soutenir que cela aboutirait à une imposition moins favorable que celle grevant l'entreprise nationale, ce qui soulève la question du rapport entre les articles 24, 7 et 9 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

R (22)

Conclusions du Comité

68. Le Comité a convenu que, dès lorsqu'elle est prescrite par le paragraphe 2 de l'article 7, l'application du principe de pleine concurrence à la détermination des bénéfices imputables à un établissement stable ne peut

être considérée comme une violation du paragraphe 3 de l'article 24, d'autant plus qu'un tel principe s'appliquerait également aux transactions entre une entreprise nationale et une entreprise étrangère apparentée. Le Groupe a estimé qu'il pourrait être utile que les Commentaires clarifient ce point, comme cela est proposé plus loin.

Propositions de modification des Commentaires

69. *Ajouter le nouveau paragraphe 24.2 suivant aux Commentaires sur l'article 24 :*

> ***24.2 En outre, il est évident que, dans le cas de transferts d'un établissement stable à son siège (ou vice versa), l'application de règles en matière de prix de transfert fondées sur le principe de pleine concurrence ne pourra être considérée comme une violation du paragraphe 3 et ce même si lesdites règles ne s'appliquent pas aux transferts au sein d'une entreprise de l'État contractant où est situé ledit établissement. En effet, l'application du principe de pleine concurrence pour la détermination des bénéfices imputables à un établissement stable est prescrite par le paragraphe 2 de l'article 7 et ledit paragraphe fait partie intégrante du contexte dans lequel doit être lu le paragraphe 3 de l'article 24; en outre, étant donné que l'article 9 autorise l'application du principe de pleine concurrence aux transferts entre une entreprise nationale et une entreprise étrangère associée, l'on ne peut considérer que son application au cas d'un établissement stable aboutit à une imposition moins favorable que celle appliquée à une entreprise de l'État contractant où est situé ledit établissement.***

C-5 Taux d'imposition s'appliquant aux bénéfices imputables à un établissement stable

Description de la question

R (22)

70. Dans quelle mesure l'État où est situé un établissement stable peut-il prendre en compte les bénéfices de l'ensemble de l'entreprise à laquelle cet établissement appartient pour l'application d'un barème progressif d'imposition? En outre, le bénéfice du seuil d'exonération doit-il être accordé dans l'État au sein duquel est situé l'établissement stable et dans l'État de l'entreprise étrangère? De même, pour pouvoir comparer le taux d'imposition des bénéfices de l'établissement stable avec celui d'une entreprise nationale, dans quelle mesure les revenus mondiaux de celle-ci (diminués éventuellement du montant du seuil d'exonération) peuvent-ils servir de base pour l'application de barèmes progressifs?

71. Une autre question est de savoir quels éléments recouvre la seconde phrase du paragraphe 3, et plus spécifiquement, si celle-ci autorise l'application de tels seuils au seul bénéfice des résidents de l'État concerné.

Conclusions du Comité

72. Le Comité a souligné que ces questions ont déjà été traitées aux paragraphes 37 à 39 des Commentaires sur l'article 24. Ces derniers reconnaissent en effet que le paragraphe 3 autorise l'État où est situé un établissement stable à prendre en compte les bénéfices de l'ensemble de l'entreprise à laquelle appartient ledit établissement afin de déterminer le taux d'imposition applicable aux bénéfices de ce dernier. Même si la majorité des membres a estimé que les conclusions présentées dans ces paragraphes étaient correctes et qu'aucun changement n'était nécessaire, certains étaient d'avis qu'elles étaient en contradiction avec celle du Comité selon laquelle le paragraphe 3 fait référence à l'imposition des activités de l'établissement stable et non à celle de l'entreprise étrangère dans sa totalité (voir la section C-1 « Structure et taux d'imposition aux fins du paragraphe 3 »).

73. Le Comité s'est longuement interrogé sur l'existence d'un tel conflit. De nombreux délégués ont estimé que les paragraphes 37 à 39 n'étaient que le prolongement logique du principe de l'exonération avec progressivité, principe reconnu dans l'article 23 sur l'élimination de la double imposition : afin de déterminer le taux applicable aux bénéfices d'un établissement stable, il était logique de prendre en compte la capacité globale du contribuable à s'acquitter de sa charge fiscale, que l'on ne pourrait déterminer qu'en considérant son revenu global. Ce qui ne signifierait cependant pas que l'impôt serait alors appliqué à des bénéfices non imputables à l'établissement stable.

74. Les délégués ont examiné les pratiques actuelles des différents pays dans ce domaine. Deux exemples spécifiques ont été évoqués. Le premier est celui d'un contribuable ayant deux établissements stables (ou plus) dans un pays ; la plupart des États en agrégeraient les bénéfices aux fins de l'imposition, prenant ainsi en compte au moins certains autres bénéfices de l'entreprise étrangère afin de déterminer le taux s'appliquant à un seul de ces établissements. Le second exemple concernait le fait que de nombreux pays pratiquent une agrégation similaire des bénéfices de l'établissement stable et de ceux qui sont imposables sans limitation sur le fondement d'autres articles (par exemple l'article 17) aux fins de déterminer le taux applicable. Une décision judiciaire du Royaume-Uni confirmant les principes présentés aux paragraphes 37-39, ainsi que le fait que d'autres pays confirment expressément un tel résultat dans leurs conventions, ont également été évoqués.

75. Il a été cependant souligné que, bien que le paragraphe 3 n'interdise pas aux États de prendre en compte les bénéfices réalisés par une entreprise à l'étranger afin de déterminer le taux applicable, lequel sera ensuite appliqué aux seuls bénéfices de l'établissement stable, il était clair que cela n'était praticable que si la législation fiscale nationale prévoyait un tel résultat.

76. Quant aux seuils d'exonération, le Comité a convenu que, pour savoir s'ils étaient ou non couverts par la première ou par la seconde phrase du paragraphe 3, il convenait de voir comment ils avaient été conçus dans la législation nationale. Supposons par exemple un crédit d'impôt de 2 000 accordé à des personnes ayant des enfants à charge. Dans ce cas précis, la seconde phrase du paragraphe 3 interdirait à une personne physique non résidente ayant des enfants à charge et qui disposerait d'un établissement stable auquel serait imputé un bénéfice de 2 000 de prétendre être exonérée d'impôts dans cet État. Un second exemple pourrait être celui d'une législation nationale prévoyant un taux d'imposition de 0 % sur les 10 000 premières unités de revenu d'un personne physique qui est un résident, de 20 % sur les 15 000 suivantes et de 35 % au-delà alors que le taux applicable aux personnes non résidentes serait de 25 %. Dans un tel cas, tandis qu'une personne non résidente disposant d'un établissement stable auquel un bénéfice de 5 000 serait imputable mais qui disposerait d'autres revenus de source étrangère d'un montant de 30 000 ne pourrait prétendre être exonérée d'impôt dans cet État, le paragraphe 3 impliquerait que le taux d'imposition national lui fût appliqué. Celui-ci serait alors déterminé en prenant en compte de ses revenus mondiaux. Dans cet exemple, cela signifierait que, dès lors que, s'il était résident, ce contribuable devrait s'acquitter d'un impôt d'un montant total de 6 500, le taux maximal applicable en vertu du paragraphe 3 serait de 18,57 % (c'est-à-dire 6 500/ 35 000). Cette conclusion se fonde sur le fait que, dans le second exemple, le seuil d'exonération est lié au montant des revenus et non à la situation ou aux charges de famille du contribuable (seconde phrase du paragraphe 3)[1].

R (22)

D. QUESTIONS CONCERNANT LE PARAGRAPHE 4

(Voir également la section E-1 « Règles de sous-capitalisation »)

D-1 Déductions couvertes par le paragraphe 4

Description de la question

77. Exception faite de certaines situations, les intérêts, redevances et autres versements d'une entreprise d'un État contractant au profit d'un résident de l'autre État contractant, ainsi que les dettes contractées envers un résident de l'autre État contractant, seront déductibles, aux fins de la détermination du

bénéfice imposable de ladite entreprise, aux mêmes conditions que s'ils avaient été payés à un résident du premier État.

78. Selon le BIAC, une disposition nationale prévoyant que les intérêts versés ne peuvent être déduits lorsque l'emprunt sous-jacent a été contracté auprès d'une partie étrangère (non apparentée), contrairement au cas où il provient d'une partie locale (non apparentée), constitue une violation de l'article 24. Le cas du report d'imposition a également été abordé. Les règles nationales autorisent généralement les déductions de charges à payer mais elles ne permettent aux non-résidents d'en bénéficier qu'une fois ces charges réglées.

79. La question se pose également de savoir si le paragraphe 4 peut autoriser un État à tenir compte des problèmes de respect des obligations fiscales et d'administration de l'impôt qui se posent dans le cas de paiements à des non-résidents. Ce point concerne les pays dont la législation nationale impose des conditions plus nombreuses ou différentes pour la déduction de paiements à des non-résidents. Ces dispositions peuvent viser à éviter la fraude fiscale, en particulier lorsque les échanges de renseignements sont limités et qu'il n'existe aucun accord en matière d'assistance au recouvrement.

Conclusions du Comité

80. En ce qui concerne le report des déductions, le Comité a convenu que certaines dispositions relatives à la date à laquelle les charges peuvent être déduites pourraient constituer une violation du paragraphe 4 (sous réserve des autres conditions qu'il prévoit).

81. Quant à la question de savoir si le paragraphe 4 autorise un État à tenir compte des différents problèmes de respect des obligations fiscales et d'administration de l'impôt qui se posent dans le cas de paiements à des non-résidents, le Comité a noté que le paragraphe 59 des Commentaires sur le paragraphe 5 précise déjà que des demandes supplémentaires d'informations ne sauraient constituer une violation de ce paragraphe; selon lui, une telle clarification serait nécessaire pour le paragraphe 4. Se fondant sur cette conclusion, le Comité a convenu de modifier les Commentaires de la manière suivante.

R (22)

Propositions de modifications des Commentaires

82. *Ajouter le nouveau paragraphe 56.1 suivant aux Commentaires sur l'article 24 :*

56.1 Par ailleurs, le paragraphe 4 n'interdit pas les demandes additionnelles de renseignements concernant les paiements aux non-résidents, celles-ci visant à s'assurer que les mêmes obligations fiscales et contrôles s'appliquent aux paiements aux résidents et aux non-résidents.

E. QUESTIONS CONCERNANT LE PARAGRAPHE 5

E-1 Règles de sous-capitalisation

Description de la question

83. Le Groupe d'étude s'est demandé si et dans quelle mesure on peut interpréter la formulation actuelle des paragraphes 4 et 5 comme autorisant l'application de règles concernant la sous-capitalisation et s'il convient d'apporter des éclaircissements à cet égard.

84. Le BIAC propose que le paragraphe 4 permette, pour le calcul du résultat imposable d'une société résidente d'un État contractant, la déduction des intérêts dus sur un emprunt contracté auprès d'une personne résidente de l'autre État (pour autant, probablement, qu'ils satisfassent au critère de pleine concurrence). Selon le BIAC, bien que la formulation utilisée ne précise pas si le créancier est ou non une partie associée, de toute évidence, elle n'en exclut pas la possibilité. Le BIAC estime que l'application de certaines règles de sous-capitalisation (artificiellement biaisées), et notamment de dispositions dites de « dépouillement des bénéfices » (« *earnings stripping* »), pourrait aboutir à un traitement asymétrique.

Conclusions du Comité

85. Le Comité a noté que le paragraphe 56 de la version actuelle des Commentaires traite déjà de la question de l'application du paragraphe 4 aux règles de sous-capitalisation :

> 56. Le paragraphe 4 n'interdit pas au pays de l'emprunteur d'assimiler des intérêts à des dividendes en vertu de ses réglementations nationales sur la sous-capitalisation, dans la mesure où celles-ci sont compatibles avec le paragraphe 1 de l'article 9 ou le paragraphe 6 de l'article 11. Toutefois, si ce régime résulte de réglementations qui ne sont pas compatibles avec lesdits articles et qui ne s'appliquent qu'à des créanciers non résidents (à l'exclusion des créanciers résidents), son application est interdite par le paragraphe 4.

R (22)

86. Le Comité a convenu de la pertinence du paragraphe 56, notant toutefois qu'il aborde uniquement les règles de sous-capitalisation qui assimilent les intérêts à des dividendes. Certaines règles de sous-capitalisation ayant pour effet d'interdire ou de différer la déduction des intérêts, plutôt que de les assimiler à des dividendes, il a été convenu de modifier le paragraphe afin de préciser que son application revêt un caractère plus général.

87. Toutefois, concernant le paragraphe 5 de l'article 24, le Comité a conclu qu'il conviendrait de modifier le paragraphe 58 des Commentaires car les dispositions du paragraphe 5 ne s'appliquent généralement pas à la plupart

des règles de sous-capitalisation, ces règles visant directement non pas la relation entre une entreprise et la personne qui en détient le capital (relation entreprise-actionnaire) mais plutôt le paiement d'intérêts d'une entreprise résidente à un créancier apparenté non résident (relation débiteur-créancier), relation qui semble se situer hors du champ d'application du paragraphe 5, ce paragraphe traitant de la discrimination fondée sur la propriété étrangère du capital de l'entreprise. Ceci est illustré par le fait que les règles de sous-capitalisation de la plupart des pays s'appliquent au cas d'une société locale dont la société mère locale verse des intérêts à des sociétés apparentées étrangères. Dans cette optique, le champ d'application du paragraphe 5 n'engloberait généralement pas les règles de sous-capitalisation, celles-ci ne constituant pas une discrimination fondée sur le fait que le capital d'une entreprise nationale est détenu par une entité étrangère mais plutôt sur le fait que ses créanciers sont des créanciers apparentés étrangers.

88. Selon le Comité également, les Commentaires doivent préciser que, même lorsque les règles concernant la sous-capitalisation s'appliquent uniquement aux entreprises d'un État contractant dont le capital est en totalité ou en partie détenu ou contrôlé, directement ou indirectement, par des non-résidents, elles ne violent pas le paragraphe 5, dans la mesure où elles se traduisent par des ajustements de bénéfices compatibles avec le paragraphe 1 de l'article 9 ou au paragraphe 6 de l'article 11.

89. Sur la base de ces conclusions, le Comité a décidé de procéder aux modifications suivantes des Commentaires.

Propositions de modifications des Commentaires

90. *Remplacer le paragraphe 56 des Commentaires sur l'article 24 par le texte suivant (les modifications sont en* ***italique gras*** *lorsqu'il s'agit d'ajouts et sont ~~barrées~~ lorsque des éléments ont été supprimés):*

> 56. Le paragraphe 4 n'interdit pas au pays de l'emprunteur ~~d'assimiler des intérêts à des dividendes en vertu de~~ ***d'appliquer*** ses réglementations nationales sur la sous-capitalisation, dans la mesure où celles-ci sont compatibles avec le paragraphe 1 de l'article 9 ou le paragraphe 6 de l'article 11. Toutefois, si ce régime résulte de réglementations qui ne sont pas compatibles avec lesdits articles et qui ne s'appliquent qu'à des créanciers non résidents (à l'exclusion des créanciers résidents), ~~son~~ **l'**application ***de ce régime*** est interdite par le paragraphe 4.

R (22)

91. *Remplacer le paragraphe 58 des Commentaires sur l'article 24 par le texte suivant (les modifications sont* ***en italique gras*** *lorsqu'il s'agit d'ajouts et sont ~~barrées~~ lorsque des éléments ont été supprimés):*

58. Puisque ce paragraphe interdit à l'encontre d'une entreprise résidente toute discrimination qui serait uniquement fondée sur l'identité de qui détient ou contrôle son capital, il ne s'appliquerait pas à première vue aux règles autorisant à traiter différemment une entreprise du simple fait qu'elle verse ou non des intérêts à des créanciers résidents ou non résidents. Ce paragraphe ne concerne pas les règles fondées sur une relation débiteur-créancier, dans la mesure où la différence de traitement qui en résulterait n'est pas elle-même fondée sur le fait que des non-résidents détiennent ou contrôlent, en totalité ou en partie, directement ou indirectement, le capital de l'entreprise. Par exemple, si, en vertu des règles sur la sous-capitalisation de tel ou tel État, une entreprise résidente n'est pas autorisée à déduire les intérêts qu'elle a versés à une entreprise associée non résidente, cette règle ne constituerait pas une violation du paragraphe 5 et ce même si elle était appliquée à des versements d'intérêts effectués au bénéfice d'un créancier qui détiendrait ou contrôlerait le capital de cette entreprise, dans la mesure où le traitement serait le même si ces intérêts avaient été versés au bénéfice d'une entreprise associée non résidente qui ne détiendrait ou ne contrôlerait aucune partie du capital du débiteur. Il est cependant évident qu'une telle réglementation nationale constituerait une violation du paragraphe 4 dans la mesure où des conditions différentes s'appliqueraient alors à la déduction des intérêts selon qu'ils seraient versés à des résidents ou à des non-résidents ; dans un tel cas et aux fins de ce paragraphe, il serait ainsi important de s'assurer que l'application de cette règle est compatible avec les dispositions du paragraphe 1 de l'article 9 ou du paragraphe 6 de l'article 11 (voir le paragraphe 56 ci-dessus). ~~Le paragraphe 5, bien qu'applicable en principe à la sous-capitalisation, est rédigé en termes très généraux, de sorte qu'il ne doit avoir qu'un rôle secondaire par rapport aux clauses plus particulières de la Convention. En conséquence, le paragraphe 4 (qui se réfère au paragraphe 1 de l'article 9 et au paragraphe 6 de l'article 11) devrait l'emporter sur ce paragraphe pour ce qui est de la déduction des intérêts.~~ ***Ceci serait également important aux fins du paragraphe 5 dans le cas de règles sur la sous-capitalisation qui ne s'appliqueraient qu'aux seules entreprises d'un État contractant dont le capital est détenu ou contrôlé, en totalité ou en partie, directement ou indirectement, par des non-résidents. En effet, puisque les dispositions du paragraphe 1 de l'article 9 ou celles du paragraphe 6 de l'article 11 sont parties intégrantes du contexte dans lequel doit être interprété le paragraphe 5 (comme l'exige l'article 31 de la Convention de Vienne sur le droit des traités), tout ajustement compatible avec ces dispositions ne pourra être considéré comme une violation du paragraphe 5.***

R (22)

E-2 Interprétation de l'expression « autres entreprises similaires »

Description de la question

92. Le paragraphe 5 interdit à un État contractant de traiter de façon moins favorable une entreprise résidente dont le capital est détenu ou contrôlé en totalité ou en partie, directement ou indirectement, par un ou plusieurs résidents de l'autre État contractant. Cependant, ni l'article ni les Commentaires ne précisent avec quelle entreprise résidente elle doit être comparée. Deux interprétations différentes semblent possibles : la comparer avec une entreprise nationale détenue par des résidents ou bien avec une entreprise nationale détenue par des résidents de pays tiers, ce qui équivaudrait à faire du paragraphe 5 une clause dite de la nation la plus favorisée. Une troisième possibilité serait de considérer que ces deux options entrent dans le champ d'application du paragraphe 5.

Conclusions du Comité

93. Le Comité est parvenu à la conclusion que, aux fins du paragraphe 5, le point de comparaison pertinent était une entreprise nationale détenue par des résidents ; mais il a été convenu qu'il n'était pas nécessaire de le préciser dans les Commentaires tant qu'aucune raison pratique n'imposait de le faire.

F. QUESTIONS CONCERNANT LE PARAGRAPHE 6

F-1 Application de l'article 24 à tout type d'imposition, nonobstant l'article 2

Description de la question

94. La question a été posée de savoir s'il convenait de modifier les Commentaires afin de souligner le fait que l'article 24 s'applique à l'ensemble des impôts et taxes et non pas uniquement à ceux portant sur le revenu. Le BIAC a proposé de discuter de l'application de l'article 24 à d'autres impôts et prélèvements, car cela permettrait d'attirer l'attention de l'ensemble des parties intéressées sur l'importance de l'étendue du champ d'application de l'article 24.

R (22)

Conclusions du Comité

95. Le Comité a convenu que, à la lumière du paragraphe 6 de l'article 24, aucun doute ne planait quant à l'étendue du champ d'application de l'article, et que celle-ci serait soulignée par les exemples ajoutés dans les paragraphes 11.6 et 11.7 qu'il est proposé d'inclure dans les Commentaires.

ANNEXE

QUESTIONS NÉCESSITANT UNE ANALYSE PLUS APPROFONDIE DES RAPPORTS ENTRE NON-DISCRIMINATION ET FISCALITÉ

1. Des modifications doivent-elles être apportées à l'article 24 afin de traiter d'autres formes de discrimination fiscale?

Description de la question

1. Des modifications doivent-elles être apportées à l'article 24 afin de traiter d'autres formes de discrimination fiscale? Diverses propositions ont été émises à ce sujet :

– Une disposition analogue à celle figurant au paragraphe 8 de l'article 26 de la convention Belgique-Pays-Bas (qui traite du droit de bénéficier de déductions personnelles accordées par l'un des États contractants) ;

> 8. Le droit aux allocations familiales découlant de la législation sociale d'un État contractant est assimilé, pour les besoins de l'imposition dans l'autre État contractant, au droit aux allocations familiales découlant de la législation sociale du présent État.

– Ajout d'un paragraphe traitant des restructurations transfrontalières (analogue au paragraphe XIII(8) de la convention Canada-États-Unis), dont le texte est le suivant :

> 8. Lorsqu'un résident d'un État contractant aliène un bien lors de la constitution, restructuration, fusion, scission ou opération analogue portant sur une société ou autre entité et que le bénéfice, gain ou revenu relatif à une telle aliénation n'est pas retenu aux fins d'imposition dans cet État, l'autorité compétente de l'autre État contractant, sur demande de l'acquéreur du bien, pourra, afin d'éviter les doubles impositions et sous réserve que soient satisfaites les conditions par elle posées, accepter de différer la reconnaissance du bénéfice, gain ou revenu relatif audit bien aux fins d'imposition dans cet autre État jusqu'au moment et de la façon qui seront précisés dans l'accord intervenu.

R (22)

2. Application des dispositions des accords non fiscaux en matière fiscale et relations entre l'article 24 et les autres conventions similaires

Description de la question

2. Un certain nombre d'accords non fiscaux, comme par exemple les Accords de l'OMC (et en particulier l'AGCS) ainsi que certaines conventions bilatérales d'investissement, comportent des règles générales visant à prohiber certaines formes de discrimination dans le domaine des échanges et des investissements. Étant donné que certaines mesures fiscales peuvent être utilisées comme moyen de discrimination déguisée à l'encontre de produits ou d'investissements d'origine étrangère, ces règles peuvent parfois s'appliquer à certaines, voire à toutes, formes d'imposition. Il peut éventuellement en résulter des doubles emplois avec les dispositions des conventions fiscales et, du fait que celles-ci sont souvent formulées de façon très générale, une incertitude quant à leur application à certaines mesures fiscales. Les paragraphes 44.1 à 44.7 des Commentaires sur l'article 25 ont déjà traité de quelques-uns des problèmes issus des dispositions de l'AGCS.

3. Le BIAC a estimé que les dispositions générales sur la non-discrimination contenues dans ces autres accords et conventions pourraient servir de modèle à un élargissement de la portée de l'article 24. Selon le BIAC, le Comité devrait

> (…) s'inspirer d'autres accords, non fiscaux, contenant des clauses ou des articles sur la non-discrimination, comme par exemple des conventions bilatérales d'investissement, d'accords commerciaux ou autres accords bilatéraux ou multilatéraux où cette notion est appliquée de façon bien plus large. Ainsi conviendrait-il de mettre en parallèle l'article 24 et les clauses de traitement national ou de la nation la plus favorisée contenues dans ces autres conventions. L'idée serait de proposer des orientations supplémentaires permettant de déterminer les cas dans lesquels l'on peut considérer qu'il y a discrimination (et ce en modifiant soit la formulation de la convention soit celle des Commentaires), de façon que les contribuables puissent compter sur la protection de l'article sur la non-discrimination. Une telle démarche serait selon nous très instructive et conduirait, peut-être, à une interprétation plus raisonnable de la notion de non-discrimination dans un contexte fiscal.

3. Incidence possible du droit européen sur l'article 24

Description de la question

4. Le droit européen peut interférer de diverses manières avec les conventions fiscales et avoir ainsi une incidence sur les conventions entre les États membres de la CE et sur celles conclues avec des États non membres.

5. En premier lieu, certains tribunaux, notamment au sein des États de l'UE, pourraient être tentés d'étendre à l'interprétation de l'article 24 certains des principes élaborés par la Cour de justice des Communautés européennes statuant sur des affaires fiscales liées aux quatre libertés fondamentales.

6. Deuxièmement, certains soutiennent que l'article 24 pourrait conduire à une application indirecte de dispositions du Traité instituant la Communauté européenne à des résidents d'États non membres de la CE, dans la mesure où la situation serait couverte par cet article. Voici un exemple de ce type d'argument. Les réglementations de certains États européens autorisent les contribuables non résidents ressortissants d'un État européen à opter pour le régime fiscal s'appliquant aux résidents si les revenus tirés par eux du territoire de ces États représentent 90 % ou plus de leurs revenus mondiaux. Par exemple, un ressortissant autrichien résident des États-Unis pourra opter pour un tel régime si 90 % de ses revenus au moins proviennent de l'Autriche. Un ressortissant des États-Unis résidant dans ce pays et dont 90 % au moins des revenus proviennent de l'Autriche ne pourra pas quant à lui bénéficier d'une telle possibilité. On pourrait ainsi soutenir que les États membres de l'UE ayant institué des réglementations particulières pour les nationaux des États membres de la CEE/CE pourraient se voir contraints d'étendre ces mêmes règles aux nationaux d'États avec lesquels ils ont signé une convention fiscale contenant une disposition correspondant au paragraphe 1 de l'article 24.

6. Troisièmement, lorsque l'on s'interroge sur l'opportunité d'inclure ou non au sein des conventions des règles de non-discrimination alternatives ou supplémentaires, il pourrait être utile de prendre en considération certaines notions et certains arguments qui ont été développés en droit européen, comme par exemple le concept de justification.

R (22)

7. En quatrième lieu, sur un certain nombre d'autres points plus techniques, l'impact de la législation européenne sur l'interprétation de l'article 24 n'est pas clair et devrait faire l'objet d'un examen. Par exemple, il a été suggéré que les conclusions auxquelles on est parvenu sous le section C-5 « Taux d'imposition s'appliquant aux bénéfices imputables à un établissement stable » et d'ores et déjà reflétées dans les paragraphes 37-39 des Commentaires sur l'article 24 pourraient poser problème pour les États

membres de l'UE en ce que le droit européen pourrait restreindre leur capacité à mettre en œuvre ces conclusions.

4. Application du paragraphe 1 aux personnes qui ne sont des résidents d'aucun des États concernés

Description de la question

9. La deuxième phrase du paragraphe 1 précise que la disposition s'applique également aux personnes qui ne sont pas des résidents de l'un ou des deux États contractants. Le paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 24 illustre également ce principe. Cette approche pourrait conduire à des résultats non souhaités, par exemple lorsque des États accordent, sur le fondement de la nationalité, un avantage à un État contractant tiers.

5. Inclusion du paragraphe 2 de l'article 24 dans les conventions

Description de la question

10. Certains pays n'incluant pas le paragraphe 2 dans leurs conventions fiscales, la question se pose de savoir s'il convient de le conserver dans le Modèle de Convention fiscale.

6. Application du paragraphe 1 aux entités transparentes

Description de la question

11. L'application du paragraphe 1 aux sociétés de personnes traitées comme des entités transparentes se révèle problématique. Une société de personnes transparente n'est pas imposée et ne peut donc prétendre être soumise à « une imposition ou obligation y relative qui est autre ou plus lourde » que celles auxquelles sont assujettis les nationaux. L'associé ne peut soutenir que la différence de traitement se fonde sur le fait que la société est constituée conformément à la législation en vigueur dans un autre État, étant donné que, en vertu de la définition figurant au sous-alinéa *g*) *ii*) du paragraphe 1 de l'article 3, la société est considérée elle-même comme un national (un national ne peut fonder ses prétentions sur la nationalité d'un autre non-ressortissant).

7. Sens de l'expression « aucune imposition ou obligation y relative qui est autre ou plus lourde »

Description de la question

12. Dans quelle mesure les termes « aucune imposition ou obligation y relative qui est autre ou plus lourde » autorisent-ils certaines différences de traitement ? Il pourrait être utile d'examiner cette expression si l'on convient qu'il est possible de justifier certaines différences de régime en prenant en compte le traitement global du national de l'autre État. Les questions suivantes sont notamment liées à ce problème : incidence du paragraphe 1 de l'article 24 sur les exigences procédurales, relation entre le paragraphe 1 et les autres dispositions de la convention autorisant un État à imposer, question de savoir si les contraintes de trésorerie et la réduction de la liquidité constituent un traitement autre ou moins favorable, incidence du paragraphe 1 sur les refus de subventions.

8. Questions sur le régime de groupe liées au paragraphe 5 de l'article 24

Description de la question

13. Selon certains commentateurs, il pourrait être approprié d'autoriser la consolidation des bénéfices d'une filiale détenue ou contrôlée à l'étranger, imposable dans l'État où elle est située, avec ceux provenant des autres sociétés résidentes d'un même groupe. L'État ayant la possibilité de tenir compte tant des pertes que des profits dégagés par cette filiale (car il imposerait deux filiales résidentes d'une même société mère étrangère), on pourrait soutenir que ces filiales devraient bénéficier des régimes accordés aux groupes nationaux.

9. Exonération conventionnelle dépendant de l'assujettissement à la TVA

R (22)

Description de la question

14. La question a été posée de savoir si une discrimination pourrait résulter d'un système dans lequel les redevances techniques perçues par un non-résident ne possédant pas d'établissement stable dans le pays ne pourraient bénéficier d'exonération en vertu d'une convention conclue par ledit pays que si le contribuable accepte qu'elles soient soumises à la TVA. Une telle règle dénierait le bénéfice de la convention à un contribuable qui ne paierait pas la TVA.

10. Règlement des différends liés à l'article 24

Description de la question

15. Comme les contribuables ont généralement la possibilité de se prévaloir du bénéfice des conventions fiscales devant les tribunaux nationaux, ils pourraient convaincre un tribunal que telle ou telle mesure fiscale viole l'article sur la non-discrimination même si les deux États, qui sont les parties qui ont conclu la convention, sont en désaccord avec cette position. Et comme la plupart des dispositions de l'article 24 revêtent un caractère relativement général dans leur application et que leur portée exacte est affectée de quelque incertitude (en particulier en ce qui concerne les paragraphes 3 et 5), il existe ainsi un risque réel que des tribunaux déclarent non valide une mesure fiscale légitime pour violation de la clause de non-discrimination. Dans ces conditions, certains États pourraient éprouver des réticences à inclure dans leurs conventions bilatérales tout ou partie des dispositions de l'article 24. Ceci pourrait également rendre plus difficile l'extension du champ d'application de cet article.

Note

1. Comme indiqué au paragraphe 8 de l'annexe, la question de savoir si le droit de l'UE conduirait à un résultat différent devrait faire l'objet d'un examen plus approfondi.

Application des conventions fiscales aux sociétés de placement immobilier

(adopté par le Comité des affaires fiscales le 20 juin 2008)

Table des matières

Introduction . . . . . R(23)-3

Application des conventions fiscales aux investissements des sociétés de placement immobilier . . . . . R(23)-4

- Qualification du revenu d'une société de placement immobilier . R(23)-4
- Application de la convention fiscale à la société de placement immobilier . . . . . R(23)-5
- Application de la convention fiscale aux investisseurs de la société de placement immobilier . . . . . R(23)-6
- Qui est le contribuable concerné au sens des conventions fiscales ? . . . . . R(23)-6
- Comment les distributions des sociétés de placement immobilier aux investisseurs étrangers doivent-elles être imposées selon les conventions fiscales? . . . . . R(23)-7
- Problèmes soulevés par cette approche . . . . . R(23)-14
  - Définition d'une société de placement immobilier . . . . . R(23)-14
  - Distinction entre les gros et les petits investisseurs. . . . . R(23)-14
  - Imposition des distributions aux gros investisseurs . . . . . R(23)-15
  - Distribution de gains en capital. . . . . R(23)-15
  - Traitement des gains en capital sur une participation dans une société de placement immobilier. . . . . R(23)-16
  - Allégement fiscal destiné à éliminer la double imposition dans l'État de résidence . . . . . R(23)-18
  - Application de l'exemption des distributions de filiales / directive de l'UE sur les sociétés mères et les filiales . . . . . R(23)-19
  - Distributions aux entités exonérées d'impôt (fonds de pension) . . . . . R(23)-19
  - Risque d'érosion de l'assiette fiscale et accès au régime des intérêts . . . . . R(23)-20
  - Investissement par une société de placement immobilier étrangère. . . . . R(23)-20

ANNEXE. Analyse technique de diverses approches suggérées pour étendre le régime des sociétés de placement immobilier domestiques aux sociétés de placement immobilier étrangères . . . . . R(23)-24

- Prélèvement ultérieur d'une retenue à la source. . . . . R(23)-24
- Considérer que la société de placement immobilier étrangère est une société domestique aux fins de la convention fiscale. . . . R(23)-24

Considérer que la société de placement immobilier étrangère dispose d'un établissement stable. . . . . R(23)-25
Application de ces approches aux sociétés de placement immobilier étrangères investissant directement dans des biens immobiliers domestiques . . . . . R(23)-25
Application de ces approches aux sociétés de placement immobilier étrangères investissant dans des sociétés de placement immobilier domestiques . . . . . R(23)-28
Notes. . . . . R(23)-29

INTRODUCTION

1. Les sociétés de placement immobilier, qui ont fait leur apparition pour la première fois aux États-Unis dans les années 1960, existent aujourd'hui dans le monde entier. L'emploi de ce type de véhicule d'investissement s'est considérablement développé dans le monde entier et un nombre croissant de pays se dotent de règles pour en faciliter l'utilisation. On estime que, en juin 2006, les sociétés de placement immobilier cotées en bourse avaient une capitalisation boursière de 608 milliards USD et un actif supérieur à 890 milliards USD[1]. L'importance et la mondialisation des investissements dans les sociétés de placement immobilier et par leur intermédiaire ont amené l'OCDE à examiner les questions à caractère transfrontalier que soulèvent ces investissements au regard des conventions fiscales.

2. Le premier projet de ce rapport a été préparé par un groupe technique informel formé de responsables des administrations fiscales et d'experts du secteur des sociétés de placement immobilier qui avait été mandaté par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE pour analyser les questions relatives à l'application des conventions fiscales aux sociétés de placement immobilier et suggérer des ajouts aux Commentaires sur le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, y compris d'éventuelles dispositions alternatives qui traiteraient des sociétés de placement immobilier et que les États souhaiteraient inclure dans leurs conventions fiscales bilatérales. Le rapport de ce groupe technique a été présenté au Groupe de travail n° 1 sur les conventions fiscales et les questions connexes, qui est le sous-groupe du Comité des affaires fiscales de l'OCDE responsable de la mise à jour du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. À l'issue d'un débat sur ce rapport qui a abouti à quelques modifications mineures, le Groupe de travail a autorisé sa publication en tant que projet pour commentaires. En février 2008, le Groupe de travail n° 1 a approuvé ce rapport après examen des commentaires reçus. La rapport a ensuite été soumis au Comité des affaires fiscales, qui l'a approuvé le 20 juin 2008.

3. Aux fins de ce rapport, une société de placement immobilier est une société à actionnariat étendu, un trust ou un accord contractuel ou fiduciaire dont la majorité des revenus proviennent d'investissements à long terme dans des biens immobiliers (immobilier), qui distribue la majeure partie de ces revenus tous les ans et dont les revenus provenant de biens immobiliers et qui sont distribués ne sont pas soumis à l'impôt. Le fait que la société de placement immobilier ne soit pas taxée sur ses revenus est dû aux règles fiscales prévoyant la seule imposition de ses revenus entre les mains de ses investisseurs (la société de placement immobilier étant soumise à une obligation de retenue à la source pour les distributions qu'elle effectue au profit d'investisseurs étrangers).

4. En dépit de ces caractéristiques communes, il existe des différences notables entre les pays quant à la structure des sociétés de placement immobilier et aux modalités selon lesquelles les revenus bénéficient de l'exonération. Dans certains pays, les sociétés de placement immobilier ont été conçues en utilisant les règles fiscales qui s'appliquent généralement aux trusts et aux sociétés ; d'autres pays ont adopté un régime fiscal spécifique aux sociétés de placement immobilier.

APPLICATION DES CONVENTIONS FISCALES AUX INVESTISSEMENTS DES SOCIÉTÉS DE PLACEMENT IMMOBILIER

5. Les sections suivantes du rapport discutent de l'application des dispositions du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux revenus des investissements dans et par l'intermédiaire des sociétés de placement immobilier. Le rapport met en avant dans certains cas des changements visant à permettre aux pays qui le souhaitent de résoudre dans une convention bilatérale certaines questions examinées dans le rapport. Il reconnaît toutefois que certaines des questions et suggestions discutées dans ce rapport peuvent causer des problèmes particuliers aux pays membres de l'Union européenne. Si certaines de ces questions sont décrites dans le rapport, y répondre eût été outrepasser le mandat du Groupe qui a préparé la première version de ce rapport. Il a cependant été noté que ces questions étaient à l'étude au sein de la Commission européenne et des États membres de la Communauté.

Qualification du revenu d'une société de placement immobilier

6. Les revenus locatifs représentent, de loin, la plus grande partie des revenus d'une société de placement immobilier. C'est pourquoi il a été supposé que la majeure partie des revenus transfrontaliers des sociétés de placement immobilier seraient couverts par les dispositions de conventions fiscales bilatérales qui sont similaires à l'article 6 (Revenus immobiliers) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Comme les sociétés de placement immobilier peuvent aussi tirer un revenu d'activités exercées au moyen de biens immobiliers sans qu'il provienne directement de ce bien, leurs revenus peuvent aussi relever de l'article 7 (Bénéfices des entreprises). Les sociétés de placement immobilier tirent aussi des gains en capital de biens immobiliers ou de titres qui relèveraient de l'article 13 (Gains en capital) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, des dividendes relevant de l'article 10 (Dividendes), des intérêts de créances (essentiellement des prêts hypothécaires) relevant de l'article 11 (Intérêts) et, dans une faible proportion, d'autres types de revenus.

7. Comme les dispositions des conventions fiscales fondées sur les articles 6, 7 et 13 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE accordent à l'État dans le territoire duquel est situé un bien immobilier un droit illimité de taxer les revenus qu'il produit et les gains en capital qui résultent de son aliénation ainsi que les bénéfices des entreprises et les gains imputables à une activité exercée dans ce bien immobilier s'il constitue un établissement stable, en vertu de ces dispositions, les revenus d'une société de placement immobilier investissant à l'étranger seront généralement imposables dans le pays du *situs*, le pays de résidence exonérant ces revenus ou accordant un crédit d'impôt pour le montant des impositions étrangères prélevées sur ces revenus. Cette analyse sommaire soulève néanmoins un certain nombre de questions.

Application de la convention fiscale à la société de placement immobilier

8. La première difficulté est de savoir si une société de placement immobilier peut se prévaloir d'une convention fiscale. Cette question se pose non seulement pour l'application des dispositions de la convention aux revenus de la société de placement immobilier, mais aussi pour l'application des conventions fiscales aux distributions de cette société puisque, pour ne citer qu'un exemple, l'article 10 (Dividendes) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE s'applique aux dividendes « payés par une société qui est un résident d'un État contractant ».

9. Étant donné que les revenus d'une société de placement immobilier sont généralement distribués, elle n'est pas imposée sur ces revenus distribués dans un contexte exclusivement national. Comme on l'a déjà fait remarquer, les mécanismes d'imposition assurant ce résultat varient d'un pays à l'autre et comprennent parfois, par exemple, des règles autorisant la déduction des distributions ou dividendes versés par les sociétés de placement immobilier, l'exonération fiscale d'une société de placement immobilier remplissant certaines conditions ou celle de ses revenus si elle satisfait à certains critères, l'exonération de la totalité des revenus de la société de placement immobilier ou seulement de la partie de ses revenus qui est distribuée dans un certain délai ou des règles imputant le revenu aux investisseurs et non à la société de placement immobilier. Il semble toutefois que, dans la plupart des cas, la société de placement immobilier remplirait la condition d'être assujettie à l'impôt au sens de la définition d'un « résident d'un État contractant » qui figure dans la convention, sous réserve des problèmes particuliers qui résultent de l'application des conventions fiscales aux trusts. Dans un petit nombre de pays, il est possible que ce ne soit pas le cas et cette question devra être clarifiée pays par pays dans le cadre des négociations de conventions fiscales.

Application de la convention fiscale aux investisseurs de la société de placement immobilier

10. Il est clair que, dans la plupart des cas, les investisseurs d'une société de placement immobilier pourront invoquer le bénéfice des conventions fiscales conclues par leur pays de résidence. On notera cependant qu'une partie des investissements dans les sociétés de placement immobilier provient de fonds de pension et que certains pays considèrent que ceux-ci ne peuvent prétendre aux bénéfices d'une convention fiscale en l'absence de dispositions spécifiques dans cette dernière[2].

Qui est le contribuable concerné au sens des conventions fiscales ?

11. Déterminer qui est le contribuable concerné aux fins de l'application des conventions fiscales aux revenus des sociétés de placement immobilier soulève des questions relatives à l'interprétation de ces conventions.

12. Il semble évident que, en l'absence de dispositions spécifiques, les pays répondront différemment à la question de savoir si les dispositions de la convention fiscale doivent s'appliquer au niveau de la société de placement immobilier ou à celui de ses investisseurs.

13. Premièrement, les résultats varient en fonction du montage retenu pour une société de placement immobilier. Par exemple, il se peut qu'elle se présente sous la forme d'un accord contractuel ou fiduciaire, de telle sorte que, juridiquement, les revenus qu'elle perçoit appartiennent à ses investisseurs au sens des conventions fiscales, la société de placement immobilier elle-même n'étant que le gestionnaire des capitaux investis.

14. Deuxièmement, il se peut que la législation fiscale nationale impute les revenus d'une société de placement immobilier à un contribuable qui n'est pas le propriétaire légal de ces revenus. Selon ce type de législation, même si la société de placement immobilier est le propriétaire légal des revenus, il peut être considéré qu'elle n'est pas le propriétaire économique de ces revenus au regard de l'impôt. Il peut aussi arriver que la société de placement immobilier ne soit regardée que comme une simple entité fiscalement transparente. Inversement, on peut considérer que, bien que les revenus d'une société de placement immobilier soient purement et simplement transmis aux investisseurs au moyen d'une distribution, cette distribution ne conserve pas les caractéristiques fiscales des revenus sous-jacents de telle sorte que le contribuable concerné par l'application des conventions fiscales reste la société de placement immobilier.

R (23)

15. Les principes définis dans le rapport de l'OCDE sur l'Application des conventions fiscales aux sociétés de personnes sont pertinents pour les cas où les sociétés de placement immobilier sont considérées comme des entités fiscalement transparentes. Cependant, bien souvent, la société de placement

immobilier ne constituera pas une entité transparente telle qu'elle est décrite dans le rapport précité et c'est elle qui sera considérée comme le contribuable concerné pour l'application des stipulations des conventions fiscales aux revenus qu'elle perçoit dans d'autres pays.

16. Cependant, comme la société de placement immobilier ne paiera pas d'impôt dans l'État de résidence sur la partie de ces revenus qui est distribuée, cela compliquera l'application des dispositions de la législation fiscale interne et de la convention fiscale qui concernent l'élimination de la double imposition. Le Comité a considéré que, en général, il serait approprié de fixer comme règle qu'un État autorise les allégements destinés à éliminer la double imposition sur tout impôt à la source qui a été prélevé sur la société de placement immobilier, et ce même si l'État de résidence impose les investisseurs et non la société de placement. Si la législation interne d'un pays ne prévoit pas que les allégements reviennent aux investisseurs, le Comité considère que ce pays doit s'efforcer de trouver un moyen de fournir ces allégements.

17. Le Comité est aussi parvenu à la conclusion que la question de l'application des conventions fiscales aux sociétés de placement immobilier était intimement mêlée à celle du traitement prévu par les conventions pour les distributions aux investisseurs étrangers de ces sociétés, si bien que ces deux questions doivent être examinées conjointement.

Comment les distributions des sociétés de placement immobilier aux investisseurs étrangers doivent-elles être imposées selon les conventions fiscales?

18. L'application des conventions fiscales aux distributions des sociétés de placement immobilier à leurs investisseurs étrangers soulève des problèmes importants de politique fiscale et d'interprétation des traités.

19. S'agissant de l'interprétation des conventions fiscales, il paraît clair que si, au regard d'une convention fiscale, une société de placement immobilier est considérée comme un résident auquel le revenu sous-jacent est imputé aux fins de la convention, les distributions à ses investisseurs étrangers constituent des dividendes couverts par l'article 10 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Mais ce n'est souvent pas le cas, soit parce que la société de placement immobilier peut se présenter sous la forme d'un trust ou d'un accord contractuel ou fiduciaire soit parce qu'elle peut être considérée comme un véhicule fiscalement transparent au regard de la législation fiscale interne.

20. C'est pourquoi le Comité est allé au-delà d'une simple analyse juridique fondée sur les dispositions existantes des conventions fiscales pour s'efforcer de définir une approche pour les conventions fiscales qui soit généralement applicable aux sociétés de placement immobilier.

21. Le point de départ de cette analyse de la politique régissant les conventions fiscales est que l'État dans le territoire duquel est situé un bien immobilier dispose prioritairement d'un droit illimité de taxer les revenus qu'il produit. Depuis longtemps, c'est là un principe fondamental et constant des dispositions reposant sur le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et, bien qu'il ait été brièvement débattu de points de vue divergents, le Comité n'a pas tardé à conclure que cette approche ne devait pas être remise en question.

22. Cependant, la vraie question de politique fiscale qui importe est de savoir si les distributions d'une société de placement immobilier doivent être qualifiées de revenus immobiliers ou de revenus d'investissement dans des valeurs mobilières.

23. D'un côté, on pourrait se référer au revenu sous-jacent de la société de placement immobilier et considérer que la distribution de ce revenu n'est rien de plus que l'attribution d'une partie de ce revenu. Selon ce point de vue, il conviendrait de taxer ce revenu comme un revenu immobilier entre les mains de chaque investisseur et d'imposer chacun d'entre eux comme s'il avait perçu directement ce revenu. Mais cela signifierait que, le plus souvent, ce revenu serait soumis à un taux d'imposition élevé et que les investisseurs pourraient être astreints à des obligations déclaratives dans le pays où est situé le bien immobilier.

24. D'un autre côté, on pourrait considérer que les investisseurs se bornent à rechercher un titre rémunéré par des distributions de revenus qui est une action d'une société cotée quelconque ou qui lui est similaire et que les conventions fiscales doivent le soumettre au même traitement que celui qui est normalement appliqué aux revenus des actions, lesquels relèvent de l'article 10 (Dividendes). Un petit investisseur d'une société de placement immobilier ne dispose pas du contrôle des biens immobiliers acquis par cette société et n'a aucun lien avec un bien de cette société en particulier. Ce petit investisseur ne peut être considéré comme ayant effectué un investissement dans les biens immobiliers sous-jacents détenus par la société de placement immobilier, de même que l'actionnaire d'une société multinationale ne peut être considéré comme ayant effectué un investissement dans les actifs qui sont ceux de cette dernière. Au contraire, ce petit investisseur a investi dans la société de placement immobilier en tant qu'entité. Il recherche les distributions de revenus de la société de placement immobilier et les plus-values sur ses investissements de la même manière que l'actionnaire d'une société multinationale escompte de ses actions des dividendes et des plus-values en tant que retour sur son investissement.

R (23)

25. On a cependant fait remarquer qu'il existe une différence fondamentale entre les distributions de dividendes des sociétés de placement immobilier et celles des autres sociétés parce que les dividendes des autres sociétés sont

une distribution de revenus après impôt qui ont déjà été taxés dans le pays de résidence de la société et/ou le pays où celle-ci a réalisé ses bénéfices. Au contraire, les distributions des sociétés de placement immobilier correspondent à des revenus qui n'ont pas été soumis à l'impôt au niveau de l'entité par l'État de résidence de celle-ci. Dans la mesure où le traitement prévu par les conventions fiscales pour les dividendes tient compte de l'impôt sur les sociétés, ce qui semble clair s'agissant du taux minoré applicable aux participations intersociétés dès lors qu'elles atteignent un certain niveau, on pourrait donc arguer que les distributions des sociétés de placement immobilier doivent être traitées différemment. Il existe cependant d'autres circonstances dans lesquelles un taux réduit de retenue à la source est appliqué nonobstant le fait qu'il n'existe pas d'impôt sur les sociétés sous-jacent. C'est le cas pour les intérêts sur les obligations, qui sont un autre type de titres pour lequel il n'existe pas d'impôt sur les sociétés sous-jacent (puisque les intérêts sont déductibles) et pour lequel les conventions fiscales stipulent généralement un taux d'imposition encore plus bas que celui qui s'applique aux dividendes. Bien entendu, par nature, les distributions des sociétés de placement immobilier sont plus proches de la rémunération des actions que de celle des titres de créance. Pourtant, même dans le cas des dividendes, les conventions fiscales appliquent généralement au revenu des investissements de portefeuille un taux d'imposition dans le pays de la source plus faible que celui qui est prévu pour l'investissement en direct dans l'immobilier, probablement parce que le moyen le plus pratique et le plus usité pour taxer les investissements de portefeuille est de soumettre à une retenue à la source le revenu brut de l'investisseur sans tenir compte des frais occasionnés par son investissement (comme, par exemple, les intérêts sur les emprunts).

26. Le Comité a relevé que les marchés de capitaux sont de plus en plus enclins à considérer l'immobilier comme une classe d'actifs distincte combinant des caractéristiques des investissements en actions d'une part et en titres de créance d'autre part. Les représentants de la profession dans le Groupe qui a préparé la première version de ce rapport ont souligné que le rendement d'un tel investissement tient compte de son caractère hybride, qui allie des caractéristiques des actions et des obligations[3]. Au surplus, le taux de distribution très élevé des sociétés de placement immobilier signifie que l'impôt retenu à la source conformément à l'article 10 sera substantiel bien que son taux soit celui qui est prévu pour les dividendes provenant d'investissements de portefeuille. Cette configuration contraste avec celle que l'on trouve chez d'autres sociétés qui acquittent beaucoup moins d'impôts sur leurs distributions de dividendes aux investisseurs étrangers parce qu'elles ne distribuent qu'une faible partie de leurs bénéfices. À titre d'illustration, sur la période courant de 1972 à 2006, les dividendes distribués représentaient

R (23)

57.1 % du montant total des bénéfices des sociétés de placement immobilier américaines entrant dans la composition de l'indice *FTSE NAREIT Equity REIT*, alors qu'ils ne dépassaient pas 28.2 % chez les sociétés figurant à l'indice *Standard and Poor's 500* et 26.4 % seulement chez celles de l'indice *Dow Jones Wilshire 5000*.

27. C'est pourquoi le Comité a conclu qu'il serait bon que les conventions fiscales traitent les distributions des sociétés de placement immobilier aux petits investisseurs de la même manière que les dividendes provenant d'un investissement de portefeuille en actions. Mais il est aussi parvenu à la conclusion que plafonner le taux de l'impôt dans le pays de la source à celui qui s'applique aux dividendes rémunérant un investissement de portefeuille ne serait pas approprié pour un investisseur détenant une forte participation dans une société de placement immobilier. Pour ce gros investisseur, la participation dans une société de placement immobilier peut constituer un substitut à un investissement direct dans les biens immobiliers sous-jacents de cette société. Dans ce cas, plafonner le taux de l'impôt qui est appliqué par l'État de la source aux distributions d'une société de placement immobilier au taux réduit dont bénéficient les dividendes provenant d'un investissement de portefeuille ou au taux encore plus bas qui est appliqué aux dividendes directs ne paraît pas approprié; ces distributions devraient être soumises au taux d'imposition de droit commun prévu par la législation interne.

28. On pourrait appliquer ce principe en stipulant que la distribution d'une société de placement immobilier domestique à un investisseur non résident qui détient une participation inférieure à 10 pour cent serait soumise à l'impôt dans le pays de la source à un taux n'excédant pas celui des dividendes rémunérant un investissement de portefeuille (c'est-à-dire 15 pour cent) qui est prévu à l'alinéa 10(2)*b*) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Inversement, la distribution d'une société de placement immobilier à un investisseur détenant une participation supérieure ou égale à 10 pour cent dans cette société n'ouvrirait droit à aucune limitation du taux d'imposition en vertu de l'article 10. Ce raisonnement devrait s'appliquer quelle que soit la forme juridique de la société de placement immobilier de telle sorte que les distributions de cette dernière qui ne sont pas couvertes par l'article 10 soient traitées de manière uniforme.

R (23)

29. L'application de ce principe nécessiterait l'insertion dans les conventions fiscales de dispositions alternatives qui pourraient être adoptées par les États qui le souhaitent. Le Comité a conclu que ces dispositions alternatives devraient être incluses dans les Commentaires sur l'article 10 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et il a donc décidé d'ajouter les paragraphes suivants à ces Commentaires (des références croisées à cette nouvelle section des Commentaires seront aussi ajoutées dans les Commentaires sur les articles 6, 13 et 23).

Ajouter le titre et les paragraphes 67.1 à 67.7 ci-après aux Commentaires sur l'article 10

IV. Distributions effectuées par les sociétés de placement immobilier

67.1 Dans de nombreux États, une grande partie des investissements de portefeuille dans l'immobilier est effectuée par l'intermédiaire de sociétés de placement immobilier. On peut décrire une société de placement immobilier de façon très générale comme étant une société à actionnariat étendu, un trust ou un accord contractuel ou fiduciaire dont la majorité des revenus proviennent d'investissements à long terme dans des biens immobiliers, qui distribue la majeure partie de ces revenus tous les ans et qui ne paie pas l'impôt sur les sociétés sur la partie des ses revenus provenant de biens immobiliers qui sont ainsi distribués. Le fait que la société de placement immobilier ne paie pas d'impôt sur ces revenus est la conséquence de règles prévoyant une imposition unique entre les mains des investisseurs de la société de placement immobilier.

67.2 L'importance et l'internationalisation des investissements dans les sociétés de placement immobilier et par leur intermédiaire ont amené le Comité des affaires fiscales à examiner l'application des conventions fiscales à ces investissements. Les résultats de ce travail sont parus dans un rapport intitulé l'« Application des conventions fiscales aux sociétés de placement immobilier »[4].

67.3 L'une des questions évoquées dans ce rapport est le traitement réservé par les conventions fiscales aux distributions transfrontalières d'une société de placement immobilier. Un petit investisseur ne dispose pas du contrôle des biens acquis par une société de placement immobilier et n'a aucun lien avec ces biens. Nonobstant le fait que la société de placement immobilier ne paie pas d'impôt sur ses bénéfices distribués, on peut donc considérer à bon droit qu'un tel investisseur n'a pas investi dans des biens immobiliers mais dans une simple société et que le revenu qu'il en tire doit être traité comme un dividende provenant d'un investissement de portefeuille. Un tel régime fiscal aurait en outre le mérite de tenir compte du caractère hybride d'un investissement dans une société de placement immobilier, qui combine les attributs des actions et des obligations. Au contraire, un gros investisseur aurait un intérêt plus particulier dans les biens acquis par la société de placement immobilier; pour celui-ci, la participation dans la société de placement immobilier peut être regardée comme un substitut à l'investissement dans les biens qu'elle détient. Dans ce cas de figure, il ne semble pas approprié de limiter l'imposition dans le pays de la source sur les

dividendes distribués par la société de placement immobilier puisque cette dernière ne paie pas d'impôt sur ses bénéfices.

67.4 Les États souhaitant obtenir ce résultat peuvent convenir bilatéralement de remplacer le paragraphe 2 de l'article par ce qui suit :

> 2. Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident et selon la législation de cet État mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre État contractant (autre qu'un bénéficiaire effectif de dividendes payés par une société de placement immobilier dans laquelle cette personne détient directement ou indirectement une participation représentant au moins 10 pour cent de la valeur de la totalité du capital de cette société), l'impôt ainsi établi ne peut excéder :
>
> *a*) 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes (si cette société n'est pas une société de placement immobilier) ;
>
> *b*) 15 pour cent du montant brut des dividendes dans tous les autres cas.

Selon cette disposition, un gros investisseur dans une société de placement immobilier est un investisseur détenant directement ou indirectement une participation représentant au moins 10 pour cent de la valeur de la totalité du capital d'une société de placement immobilier. Les États peuvent néanmoins convenir bilatéralement d'un seuil différent. Cette disposition s'applique en outre à toutes les distributions effectuées par une société de placement immobilier; cependant, pour les distributions de gains en capital, la législation interne de certains pays prévoit un seuil différent pour distinguer entre les gros investisseurs et les petits investisseurs qui ont droit au taux d'imposition des dividendes provenant d'investissements de portefeuille et ces pays peuvent souhaiter modifier cette disposition pour préserver cette distinction dans leurs conventions fiscales. Enfin, parce qu'il serait inapproprié de limiter l'impôt dans le pays de la source sur les dividendes distribués à un gros investisseur par une société de placement immobilier, la rédaction de l'alinéa *a*) exclut de son champ d'application les dividendes payés par une société de placement immobilier; ainsi, cet alinéa ne peut jamais s'appliquer à ces dividendes, même si une société qui détient une participation inférieure à 10 pour cent de la valeur totale du capital d'une société de placement immobilier détient au moins 25 pour cent de son capital selon le mode de calcul décrit au paragraphe 15 ci-dessus. L'État

R (23)

de la source pourra donc imposer ces distributions à des gros investisseurs sans que les limites imposées par les alinéas *a*) et *b*) ne puissent s'appliquer.

67.5 Néanmoins, si les sociétés de placement immobilier établies dans l'un des États contractants ne sont pas considérées comme résidentes de cet État contractant, cette disposition devra être amendée de manière à faire en sorte qu'elle s'applique aux distributions effectuées par ces sociétés de placement immobilier.

67.6 Par exemple, si la société de placement immobilier n'est pas considérée comme un résident de l'État, les paragraphes 1 et 2 de l'article devront être amendés comme suit pour obtenir ce résultat :

> 1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un État contractant, ou une société de placement immobilier constituée dans un État contractant, à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.
>
> 2. Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'État contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet État, ou, dans le cas d'une société de placement immobilier, dans l'État où cette société a été constituée, mais si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre État contractant (autre qu'un bénéficiaire effectif de dividendes payés par une société de placement immobilier dans laquelle cette personne détient directement ou indirectement une participation représentant au moins 10 pour cent de la valeur de la totalité du capital de cette société), l'impôt ainsi établi ne peut excéder :
>
> *a)* 5 pour cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 25 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes (si cette société n'est pas une société de placement immobilier) ;
>
> *b)* 15 pour cent du montant brut des dividendes dans tous les autres cas.

R (23)

67.7 De même, pour obtenir ce résultat si la société de placement immobilier est constituée sous la forme d'un trust ou d'un accord contractuel ou fiduciaire et si elle n'est pas considérée comme une société, les États peuvent convenir bilatéralement d'ajouter à la version alternative du paragraphe 2 énoncée dans le paragraphe 67.4 ci-dessus une disposition supplémentaire rédigée comme suit :

> Aux fins de la présente Convention, si une société de placement immobilier constituée dans un État contractant effectue une

distribution de revenu à un résident de l'autre État contractant qui est le bénéficiaire effectif de cette distribution, cette distribution de revenu est traitée comme un dividende payé par une société résidente du premier État.

En vertu de cette disposition supplémentaire, cette distribution serait traitée comme un dividende et non comme un autre type de revenu (comme, par exemple, un revenu de biens immobiliers ou un gain en capital) aux fins de l'application de l'article 10 et des autres articles de la Convention. Il est cependant évident que cela ne changerait pas la qualification de cette distribution au regard de la législation interne, si bien que le traitement prévu par cette dernière ne serait pas affecté, sauf pour l'application des limites imposées par les dispositions pertinentes de la Convention.

Problèmes soulevés par cette approche

30. Le Comité a aussi examiné diverses questions techniques relatives à cette approche ainsi que son éventuelle extension à des situations dans lesquelles une société de placement immobilier étrangère investit dans une société de placement immobilier domestique ou investit directement dans des biens immobiliers situés à l'intérieur du territoire national. Les conclusions du Comité sur ces diverses questions sont exprimées ci-dessous.

Définition d'une société de placement immobilier

31. La première question technique qui se pose est celle de la définition de la société de placement immobilier aux fins des règles ci-dessus. Le Comité a conclu que, étant donné les différences de droit interne concernent la structure et les caractéristiques des sociétés de placement immobilier, cette question doit être traitée bilatéralement. C'est pourquoi, aux fins des dispositions ci-dessus, les pays devraient inclure dans leurs conventions bilatérales des définitions spécifiques des sociétés de placement immobilier qui permettraient d'appliquer ces dispositions à leurs propres sociétés de placement immobilier. Ces définitions pourraient, par exemple, faire référence aux dispositions pertinentes du droit interne qui définissent les sociétés de placement immobilier aux fins de la fiscalité nationale.

R (23)

Distinction entre les gros et les petits investisseurs

32. L'éventuelle instauration d'une distinction entre gros et petits investisseurs pose tout d'abord la question de savoir dans quelle mesure il serait possible de prévoir un traitement différencié pour les distributions ou pour la société de placement immobilier en fonction de la taille de la participation détenue. Il a été suggéré que cette démarche mettrait en jeu

certains principes du droit national et européen. Par exemple, il a été relevé que les règles déclaratives imposées par les autorités de réglementation des marchés imposent généralement à tout investisseur détenant plus d'un certain pourcentage (par exemple 5 pour cent) d'une société cotée de révéler son identité.

33. Il va de soi qu'un gros investisseur ne doit pas bénéficier du taux minoré applicable aux intérêts de portefeuille qu'il possède dans une société de placement immobilier en répartissant tout simplement son investissement dans cette société entre un certain nombre d'entreprises associées. C'est pourquoi la disposition proposée n'accorde pas le bénéfice du taux minoré à un investisseur détenant « directement ou indirectement » une participation représentant au moins 10 pour cent de la valeur du capital total d'une société de placement immobilier. De même, le taux minoré ne doit pas être accordé en cas d'abus, par exemple si, peu avant le paiement d'une distribution, une société dont la participation est supérieure ou égale à 10 pour cent a transféré ses intérêts dans une société de placement immobilier à un certain nombre de petits investisseurs afin de s'assurer le bénéfice du taux minoré et s'est engagée à racheter ces intérêts après la distribution. Les États qui ne croient pas pouvoir empêcher de tels montages par l'application des règles anti-abus de leur droit interne peuvent juger opportun de compléter la disposition proposée par un paragraphe subordonnant l'application du taux d'imposition minoré à la condition que la participation dans la société de placement immobilier n'ait pas été acquise dans le but principal de tirer avantage de ce taux minoré.

34. Il convient aussi de déterminer le pourcentage du capital à partir duquel un investisseur serait considéré comme un « gros investisseur ». L'approche proposée dans ce rapport établit ce seuil à 10 pour cent du capital de la société de placement immobilier. Les États peuvent néanmoins convenir bilatéralement d'un seuil différent.

Imposition des distributions aux gros investisseurs

35. Il a été convenu que, idéalement, l'impôt prélevé sur les distributions aux gros investisseurs doit être du même ordre que celui auquel sont soumis les revenus d'un investissement direct dans l'immobilier. Bien que les dispositions ci-dessus ne limitent pas l'impôt qui peut être prélevé dans l'État dans lequel est situé le bien immobilier, certains États peuvent donner aux contribuables l'option de déclarer le revenu net.

R (23)

Distribution de gains en capital

36. Le Comité s'accorde généralement à reconnaître qu'il serait approprié d'appliquer le même traitement aux distributions des sociétés de placement

immobilier, qu'elles proviennent de gains en capital ou de revenus locatifs. C'est pour cette raison que la proposition ci-dessus applique le même traitement aux distributions des deux types de revenus. Il est généralement parvenu à la même conclusion pour tous les autres types de revenu qui pourraient être perçus par une société de placement immobilier. Il a toutefois été remarqué que, en ce qui concerne les distributions de gains en capital, certains pays appliquent un seuil différent pour distinguer entre un gros investisseur qui est soumis à l'impôt du pays de la source sans limitation en vertu de la Convention et un petit investisseur qui a droit au taux d'imposition des dividendes provenant d'investissements de portefeuille ; ces pays peuvent souhaiter conserver cette distinction dans leurs conventions fiscales bilatérales.

Traitement des gains en capital sur une participation dans une société de placement immobilier

37. Le Comité a examiné l'application éventuelle du paragraphe 4 de l'article 13 aux plus-values réalisées sur la cession d'une participation dans une société de placement immobilier. Étant donné que l'objet principal d'une société de placement immobilier est de détenir des biens immobiliers, les conditions requises pour l'application de ce paragraphe seraient réunies si les actions d'une société de placement immobilier étaient aliénées (dans le cas des sociétés de placement immobilier qui n'ont pas la forme sociétaire, le même résultat découlerait soit du paragraphe 1 de l'article 13, qui pourrait s'appliquer à certaines sociétés de placement immobilier se présentant sous la forme d'accords contractuels, soit de la version modifiée du paragraphe 4 qui apparaît au paragraphe 28.5 des Commentaires sur l'article 13).

38. Même s'il a été accepté que l'application du paragraphe 4 de manière à autoriser l'imposition dans le pays de la source des gains résultant de l'aliénation de la participation d'un gros investisseur dans une société de placement immobilier serait appropriée, des avis divergents ont été exprimés quant à la question de savoir si un tel résultat serait aussi approprié pour les gains réalisés par les petits investisseurs d'une société de placement immobilier.

R (23)

39. Pour certains États, le paragraphe 4 doit s'appliquer à tout gain tiré de l'aliénation d'actions d'une société dont la valeur provient principalement de biens immobiliers et il n'y a aucune raison d'établir une distinction entre une société de placement immobilier et une société cotée pour l'application de ce paragraphe, d'autant que les sociétés de placement immobilier ne sont pas imposées sur leurs bénéfices. Ces États considèrent que, dès lors qu'une convention fiscale ne prévoit pas d'exception pour l'aliénation d'actions d'une société cotée en bourse (comme le suggère le paragraphe 28.7 des

Commentaires sur l'article 13), il n'y a pas lieu d'introduire une exception spéciale pour les participations dans les sociétés de placement immobilier.

40. D'autres États, cependant, ne partagent pas ce point de vue. À leurs yeux, la participation d'un petit investisseur d'une société de placement immobilier doit être traitée comme une valeur mobilière plutôt que comme une participation indirecte dans un bien immobilier. Ils considèrent que traiter ainsi la participation d'un petit investisseur dans une société de placement immobilier comme une valeur mobilière est cohérent avec la conclusion de ce rapport sur le traitement approprié pour cette participation aux fins de la taxation des distributions. Ces États soulignent en outre que, d'un point de vue pratique, il serait très difficile de mettre en œuvre l'imposition dans le pays de la source sur les gains provenant de la cession d'une faible participation dans une société de placement immobilier à actionnariat étendu. Certains d'entre eux ajoutent que, étant donné que, à la différence des autres entités dont la valeur provient principalement de biens immobiliers, les sociétés de placement immobilier sont tenues de distribuer la majeure partie de leurs bénéfices, il est peu probable que, par comparaison avec d'autres types de sociétés, les bénéfices résiduels auxquels s'appliquerait l'impôt sur les plus-values représentent un montant significatif.

41. Il a aussi été observé que permettre l'imposition de ces gains dans le pays de la source pourrait aboutir à une double exonération si l'État de la source n'exerçait pas son droit de taxer et l'État de résidence de l'investisseur accordait une exonération (ce problème, qui est inhérent au paragraphe 4 de l'article 13, est décrit au paragraphe 28.9 des Commentaires sur cet article).

42. Le Comité a conclu que les Commentaires sur l'article 13, qui discutent déjà des exceptions possibles pour le paragraphe 4, devraient être complétés de manière à traiter d'une éventuelle exception supplémentaire pour les gains tirés d'une faible participation dans une société de placement immobilier. Il a donc décidé d'inclure les nouveaux paragraphes suivants dans ces Commentaires.

Renuméroter le paragraphe 28.9 des Commentaires sur l'article 13, qui devient le paragraphe 28.12, et ajouter les paragraphes 28.9 à 28.11 suivants :

R (23)

28.9 Enfin, une autre exception envisageable concerne les actions et intérêts similaires dans une société de placement immobilier (voir les paragraphes 67.1 à 67.7 des Commentaires sur l'article 10 qui traitent des sociétés de placement immobilier). Bien qu'il ne semble pas approprié de prévoir une dérogation au paragraphe 4 dans le cas de l'aliénation de la participation d'un gros investisseur dans une société de placement immobilier puisque cette aliénation peut être assimilée à l'aliénation d'un instrument se substituant à un investissement direct dans

l'immobilier, on peut considérer qu'une exception au paragraphe 4 peut se justifier pour l'aliénation de la participation d'un petit investisseur.

28.10 Tel qu'expliqué au paragraphe 67.3 des Commentaires sur l'article 10, il peut être approprié de considérer la participation d'un petit investisseur dans une société de placement immobilier comme une valeur mobilière plutôt que comme une participation indirecte dans des biens immobiliers. À cet égard, il serait très difficile en pratique d'administrer l'application de l'imposition dans le pays de la source sur les gains provenant de la cession d'une faible participation dans une société de placement immobilier à actionnariat étendu. Au surplus, étant donné que, à la différence des autres entités dont la valeur provient principalement de biens immobiliers, les sociétés de placement immobilier sont tenues de distribuer la majeure partie de leurs bénéfices, il est peu probable que, par comparaison avec d'autres types de sociétés, les bénéfices résiduels auxquels s'appliquerait l'impôt sur les plus-values représentent un montant significatif. Les États partageant ce point de vue peuvent convenir bilatéralement d'ajouter, avant l'expression « sont imposables dans cet autre État », une formulation telle que « à l'exception des actions appartenant à une personne qui détient directement ou indirectement une participation représentant moins de 10 pour cent de la totalité du capital d'une société si cette société est une société de placement immobilier ». (Si le paragraphe 4 est amendé selon les modalités décrites dans le paragraphe 28.5 ci-dessus de manière à s'appliquer aux intérêts similaires à des actions, ces mots devraient être modifiés en conséquence).

28.11 Certains États considèrent néanmoins que le paragraphe 4 doit s'appliquer à tout gain tiré de l'aliénation d'actions d'une société dont la valeur provient principalement de biens immobiliers et qu'il n'y a aucune raison d'établir une distinction entre une société de placement immobilier et une société cotée pour l'application de ce paragraphe, d'autant que les sociétés de placement immobilier ne sont pas imposées sur leurs bénéfices. Ces États sont d'avis que, dès lors qu'il n'existe pas d'exception pour l'aliénation d'actions de sociétés cotées sur un marché boursier (voir le paragraphe 28.7 ci-dessus), il n'y a pas lieu d'introduire une exception spéciale pour les participations dans les sociétés de placement immobilier.

R (23)

Allégement fiscal destiné à éliminer la double imposition dans l'État de résidence

43. L'approche proposée dans cette note pourrait nécessiter d'apporter des corrections appropriées à l'article sur l'élimination de la double imposition. Il

serait nécessaire, par exemple, d'éviter d'appliquer la méthode de l'exemption aux distributions effectuées au profit des petits investisseurs d'une société de placement immobilier. Comme ces distributions seraient sujettes à une imposition limitée dans le pays de la source, il serait approprié de leur appliquer la méthode de l'imputation. Inversement, les distributions aux gros investisseurs d'une société de placement immobilier, qui seraient soumises à l'impôt dans le pays de la source sans que la convention fiscale n'impose une quelconque limite, devraient relever de la méthode de l'exemption si telle est la méthode généralement appliquée par un État (voir également le paragraphe 41 ci-dessus quant aux risques de double exonération des gains en capital).

Application de l'exemption des distributions de filiales / directive de l'UE sur les sociétés mères et les filiales

44. Il y a aussi lieu de se demander dans quelle mesure les règles nationales sur l'exemption des distributions de filiales et, de manière plus générale, la directive mères-filiales de l'UE, autoriseraient un État à taxer une distribution à un gros investisseur à un taux qui soit du même ordre que le taux applicable aux revenus immobiliers plutôt qu'au taux applicable aux dividendes versés à un gros investisseur qui est une société. Dans une certaine mesure, la réponse à cette question pourrait dépendre de la structure juridique de la société de placement immobilier et du fait que cette société et son investisseur puissent être considérés ou non comme exonérés d'impôt.

Distributions aux entités exonérées d'impôt (fonds de pension)

45. Le paragraphe 69 des Commentaires sur l'article 18 (Pensions) comprend une disposition alternative à laquelle les États peuvent recourir pour étendre l'exonération des revenus des fonds de pension domestiques aux revenus des fonds de pension établis dans un autre État. Cette disposition permet aux États d'assurer une plus grande neutralité quant au lieu où sont investis les capitaux.

46. Le Comité a conclu que, au plan de la politique fiscale, il serait approprié de traiter les distributions provenant d'un investissement de portefeuille dans une société de placement immobilier comme tout autre revenu engendré par les placements d'un fonds de pension et fait observer que, telle qu'elle a été rédigée, la disposition alternative s'appliquerait à ces distributions. Les États envisageant d'inclure une telle disposition dans leur convention devraient néanmoins considérer la question de savoir si cette disposition doit s'appliquer aux distributions à destination d'un fonds de pension détenant une participation dans une société de placement immobilier qui ne peut être considérée comme un investissement de portefeuille (c'est-à-dire lorsque ce

fonds détient au moins 10 pour cent du capital de cette société de placement immobilier).

Risque d'érosion de l'assiette fiscale et accès au régime des intérêts

47. Le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE stipule que l'imposition par le pays de la source sur les intérêts ne peut excéder 10 pour cent, mais les conventions fiscales stipulent fréquemment que les intérêts ne sont pas imposables dans le pays de la source. De nombreux pays se sont dotés de règles contre la sous-capitalisation de manière à éviter que l'assiette fiscale ne soit réduite par des paiements d'intérêts qui seraient déductibles de l'assiette d'imposition sans être imposés dans le pays de la source.

48. Le Comité s'est demandé si le traitement fiscal des sociétés de placement immobilier pourrait engendrer un tel risque d'érosion de l'assiette fiscale. L'un des exemples dont il a été débattu est celui d'une société de placement immobilier qui offrirait à ses investisseurs étrangers la possibilité d'investir dans un instrument hybride alliant les caractéristiques des actions et des instruments de créance, ces derniers représentant la quasi-totalité de la valeur de l'investissement. Dans ce cas, une très grande partie des bénéfices de la société de placement immobilier pourrait effectivement être distribuée aux investisseurs sous la forme d'intérêts exonérés d'impôt dans le pays de la source.

49. On pourrait arguer que ces intérêts seraient imposés entre les mains des investisseurs dans leur pays de résidence, mais cette réponse ne satisferait probablement pas le pays de la source, en particulier si les investisseurs étrangers résident dans un pays où ces revenus sont faiblement imposés, voire pas du tout. De plus, diverses caractéristiques du régime fiscal d'une société de placement immobilier peuvent atténuer ce risque d'érosion de l'assiette fiscale ou même le supprimer. Par exemple, le cadre réglementaire des sociétés de placement immobilier ou les préférences du marché peuvent rendre problématique un endettement élevé de ces sociétés ou les empêcher d'émettre des titres de créance participatifs.

R (23)

50. Même s'il a observé qu'au moins un pays a inclus dans son régime fiscal des sociétés de placement immobilier une règle sur la sous-capitalisation de manière à se prémunir contre une érosion de l'assiette fiscale, le Comité a conclu que ce problème ne concerne pas seulement les sociétés de placement immobilier et qu'aucune recommandation portant spécifiquement sur ces dernières ne doit être faite à ce sujet.

Investissement par une société de placement immobilier étrangère

51. Enfin, le Comité s'est demandé si et comment l'approche décrite ci-dessus qui porte sur le traitement réservé par les conventions fiscales aux

distributions aux investisseurs étrangers d'une société de placement immobilier domestique doit être étendu à une société de placement immobilier étrangère tirant des revenus de biens immobiliers domestiques et à une société de placement immobilier étrangère investissant dans une société de placement immobilier domestique.

52. Les représentants de la profession au sein du Groupe qui a préparé la première version de ce rapport ont souligné que, pour que le marché des investissements de portefeuille dans l'immobilier devienne plus efficient, il faut que les sociétés de placement immobilier établies dans un pays puissent investir dans des biens immobiliers situés dans des pays étrangers et dans des sociétés de placement immobilier établies dans d'autres pays. En conséquence, les obstacles fiscaux qui entravent ces investissements transfrontaliers doivent être levés. Ils ont aussi fait valoir que l'adoption de solutions qui permettraient de se passer des dispositifs actuellement utilisés pour éviter que ne soient imposés plusieurs fois ces investissements transfrontaliers des sociétés de placement immobilier serait bénéfique tant pour ces dernières que pour les administrations fiscales.

53. Il a été suggéré que le droit européen pourrait obliger un pays à étendre son régime applicable aux sociétés de placement immobilier domestiques aux sociétés qui sont établies dans les autres États membres de l'UE. Il est évident que c'est là une question importante pour les États membres de l'UE et l'on espère qu'elle sera abordée dans le cadre du travail sur la fiscalité et les sociétés de placement immobilier qui est en cours au sein d'un Groupe d'étude de la Commission européenne et des États membres de la Communauté.

54. Cette question a amené le Comité à se demander si les dispositions des conventions fiscales fondées sur le paragraphe 3 de l'article 24 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE pouvaient être interprétées de telle sorte qu'un pays soit tenu d'étendre le régime de ses sociétés de placement immobilier domestiques à une société de placement immobilier étrangère détenant des biens immobiliers dans le territoire de ce pays à travers un établissement stable. Le Comité conclut qu'une telle interprétation doit être rejetée et note que l'extension d'une exemption accordée à une société de placement immobilier domestique (dont les distributions seraient imposées) à cet établissement stable ferait profiter la société de placement immobilier étrangère d'un avantage indu puisque les distributions de cette dernière ne seraient pas imposées de la même manière par l'État dans le territoire duquel est situé l'établissement stable, en particulier à cause du paragraphe 5 de l'article 10. Comme cela est expliqué dans le paragraphe 20 des Commentaires sur l'article 24 :

> ...la rédaction de la première phrase du paragraphe 3 doit être interprétée en ce sens que ne constitue pas une discrimination le fait, pour des raisons d'ordre pratique, de taxer les personnes non résidentes autrement que les personnes résidentes, à condition qu'il n'en résulte pas, pour les premières, d'imposition plus lourde que pour les secondes. Sous la forme négative qui a été donnée à la disposition dont il s'agit, c'est le résultat seul qui compte, les modalités de l'imposition pouvant être adaptées aux circonstances particulières dans lesquelles elle est établie.

55. Du point de vue de la politique fiscale, et en mettant de côté les considérations pratiques relatives à l'administration et au recouvrement de l'impôt, la majorité des membres du Groupe qui a produit la première version de ce rapport considère que, si un régime fiscal équivalent pouvait être appliqué à une société de placement immobilier étrangère, il n'y aurait aucune raison pour qu'un pays traite les sociétés de placement immobilier étrangères différemment des siennes en ce qui concerne l'investissement dans des biens immobiliers situés à l'intérieur de son territoire. Cela suppose toutefois que ce pays puisse prélever et recouvrer des impôts sur les distributions de revenus domestiques effectuées par une société de placement immobilier étrangère qui soient équivalents à ceux qu'elle prélèverait sur les distributions de tels revenus qui sont effectuées par une société de placement immobilier domestique ayant le même actionnariat et effectuant des distributions d'un niveau similaire selon une périodicité similaire étant donné que, au regard de la politique fiscale, le raisonnement sous-tendant l'exemption d'impôt accordée aux sociétés de placement immobilier domestiques est que les impôts sur leurs revenus seront prélevés au niveau des investisseurs plutôt qu'à celui de la société.

56. Un État souhaitant étendre le bénéfice du régime d'imposition de ses sociétés de placement immobilier domestiques à leurs homologues étrangères serait toutefois confronté à diverses questions juridiques ainsi qu'à des questions liées à l'administration de l'impôt et au respect des obligations fiscales. Ces questions seraient principalement :

R (23)

- La difficulté de déterminer quelle partie de la distribution effectuée par une société de placement immobilier étrangère correspondrait à un revenu de source domestique ;
- L'interdiction générale contenue dans les conventions fiscales, qui est énoncée dans les dispositions basées sur le paragraphe 5 de l'article 10 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, de taxer les distributions effectuées par une société résidant dans un autre État ;
- La difficulté pratique d'identifier les gros investisseurs d'une société de placement immobilier étrangère et les investisseurs qui ne peuvent pas

prétendre aux avantages offerts par la convention fiscale, en particulier lorsque certains des investisseurs de cette société de placement immobilier étrangère sont d'autres sociétés de placement immobilier ;

– Les difficultés relatives à l'extension des allégements fiscaux destinés à éliminer la double imposition des distributions reçues par un investisseur d'une société de placement immobilier pour tenir compte de l'impôt prélevé sur une distribution antérieure perçue par cette société de placement immobilier.

57. L'extension du régime applicable aux sociétés de placement immobilier domestiques aux sociétés de placement immobilier étrangères nécessiterait donc un compromis entre les principaux objectifs de la politique fiscale, à savoir assurer un traitement fiscal équivalent et la nécessité de tenir compte des problèmes ci-dessus. Le Comité a examiné diverses approches qui pourraient être envisagées à cet effet, à savoir :

– prélever l'impôt dans le pays de la source au moment où la société de placement immobilier étrangère qui y a investi procède à une distribution,
– considérer la société de placement immobilier étrangère comme une société domestique aux fins de la convention fiscale,
– considérer la société de placement immobilier étrangère comme disposant d'un établissement stable.

Ces différentes approches possibles, et certaines des questions qu'elles soulèvent, sont discutées de manière plus détaillée dans l'annexe.

ANNEXE

ANALYSE TECHNIQUE DE DIVERSES APPROCHES SUGGÉRÉES POUR ÉTENDRE LE RÉGIME DES SOCIÉTÉS DE PLACEMENT IMMOBILIER DOMESTIQUES AUX SOCIÉTÉS DE PLACEMENT IMMOBILIER ÉTRANGÈRES

1. Comme on l'a vu au paragraphe 57 du rapport, le Comité a examiné diverses approches qui pourraient être envisagées pour l'extension du régime des sociétés de placement immobilier domestiques à leurs homologues étrangères. Certaines de ces approches et certaines questions qu'elles soulèvent sont décrites ci-dessous.

Prélèvement ultérieur d'une retenue à la source

2. Une approche consisterait pour un État à exonérer de l'impôt national les revenus qu'une société de placement immobilier étrangère considérée comme similaire à une société de placement immobilier domestique perçoit au titre de biens immobiliers situés dans le territoire de cet État, ou les distributions effectuées au profit de cette société de placement immobilier étrangère par une société de placement immobilier domestique, mais en soumettant à une retenue à la source les distributions effectuées ultérieurement par la société de placement immobilier étrangère au profit de ses propres investisseurs.

3. Dans le cadre de cette approche, l'impôt sur les distributions ultérieures de la société de placement immobilier étrangère inclurait à la fois l'impôt prélevé par l'État dans lequel cette société est constituée et celui de l'État dans lequel elle a investi (soit directement dans des biens situés à l'intérieur de son territoire, soit dans une société de placement immobilier domestique).

4. Bien que des modifications de la législation nationale en constituent le principal moyen de mise en œuvre, cette approche pourrait aussi nécessiter une modification des conventions fiscales afin de contourner la prohibition stipulée dans le paragraphe 5 de l'article 10, qui interdit de taxer les distributions effectuées par des sociétés étrangères (voir ci-dessous).

R (23)

Considérer que la société de placement immobilier étrangère est une société domestique aux fins de la convention fiscale

5. Une autre approche consisterait à concevoir des règles conventionnelles qui auraient pour effet de considérer que les revenus de biens immobiliers perçus dans le territoire d'un État par une société de placement immobilier étrangère qui est considérée comme similaire à une société de placement immobilier domestique, ainsi qu'une distribution effectuée par une société de placement immobilier domestique au profit d'une telle société de placement

immobilier étrangère, sont les revenus d'une société distincte résidant dans cet État et jouissant du statut de société de placement immobilier dans cet État. Ces revenus, ou un certain pourcentage de ces revenus, seraient en outre réputés être distribués à intervalles réguliers (par exemple une fois par an) de manière à déclencher l'application du droit d'imposition de l'État de la source en vertu de l'article 10.

Considérer que la société de placement immobilier étrangère dispose d'un établissement stable.

6. Une troisième approche consisterait à concevoir et inclure dans une convention fiscale des règles selon lesquelles une société de placement immobilier étrangère détenant des biens immobiliers dans un État ou une participation dans une société de placement immobilier domestique dans cet État serait réputée disposer dans ce même État d'un établissement stable auquel les revenus provenant de ces biens immobiliers ou les distributions émanant de cette société de placement immobilier domestique seraient imputables. En outre, en vertu de ces règles, une distribution des revenus de cet établissement stable à son siège social serait réputée avoir lieu et l'État de la source aurait le droit d'imposer ces revenus réputés distribués.

Application de ces approches aux sociétés de placement immobilier étrangères investissant directement dans des biens immobiliers domestiques

7. S'agissant des revenus provenant d'un investissement direct d'une société de placement immobilier étrangère dans des biens situés dans le territoire d'un État donné, les trois approches décrites ci-dessus garantiraient que, comme ce serait le cas pour les revenus perçus par une société de placement immobilier domestique, les revenus distribués de la société de placement immobilier qui proviennent d'une source domestique ne seraient pas imposés par cet État au moment où ils sont perçus par la société de placement immobilier étrangère.

8. Toutes ces approches posent d'abord la question de la détermination du taux d'imposition que l'État de la source appliquerait à une distribution effectivement réalisée par la société de placement immobilier étrangère (première approche) ou à une distribution réputée opérée (deuxième et troisième approches). La société de placement immobilier étrangère peut avoir de gros et de petits investisseurs; il se peut aussi que ces investisseurs résident dans l'État où elle est constituée, dans celui où sont situés les biens immobiliers ou dans des États tiers. Pour appliquer aux investisseurs d'une société de placement immobilier étrangère une approche équivalente à celle qui est proposée dans la présente note vis-à-vis des investisseurs d'une société de placement immobilier domestique, on pourrait envisager d'ajuster

le taux d'imposition en appliquant le principe de la transparence fiscale à la société de placement immobilier qui investit pour déterminer les taux de participation indirecte de ses investisseurs. Ainsi, si tous les investisseurs de la société de placement immobilier étrangère étaient de petits investisseurs résidant dans l'État où elle est constituée, la retenue à la source sur la distribution effectuée au profit de la société de placement immobilier qui investit serait appliquée au taux réduit dont bénéficient les petits investisseurs pour les dividendes provenant d'investissements de portefeuille. Si la société de placement immobilier étrangère avait des investisseurs qui ne pouvaient prétendre à ce taux réduit, la retenue à la source sur la distribution de la société de placement immobilier qui investit serait appliquée à un taux calculé à proportion de la participation détenue indirectement par les diverses catégories d'investisseurs. À cette fin, il a été suggéré que l'existence de gros investisseurs dans la société de placement immobilier étrangère pourrait être appréciée au regard des déclarations effectuées en vertu des règles imposant aux gros investisseurs de divulguer publiquement leur participation. Cette approche transparente soulèverait néanmoins des difficultés considérables sur le plan tant de l'administration de l'impôt que du respect des obligations fiscales. Le Comité a pris acte de ce que certaines de ces difficultés sont actuellement examinées par le Groupe consultatif informel sur les organismes de placement collectif en vue de les aborder dans un contexte plus vaste.

9. La première approche se heurte à une difficulté supplémentaire résultant du fait que les distributions effectuées par la société de placement immobilier étrangère ne proviendront pas exclusivement des revenus provenant de biens immobiliers situés dans l'État de la source. Puisque, selon cette approche, un impôt serait prélevé sur la distribution effectivement réalisée par la société de placement immobilier étrangère, il serait nécessaire d'identifier la part de cette distribution qui peut être raisonnablement imputée aux revenus provenant de l'État de la source. De plus, comme les pertes réalisées hors de l'État de la source pourraient réduire, voire éliminer, les distributions effectivement réalisées par la société de placement immobilier étrangère dans le cas où une partie substantielle de ces revenus proviendrait de l'État de la source, les États devraient décider soit d'accepter ce résultat, soit d'instaurer des règles selon lesquelles une distribution des revenus provenant de l'État de la source serait réputée avoir été effectuée dans un tel cas.

R (23)

10. Les deuxième et troisième approches éviteraient ces écueils en taxant les distributions présumées des revenus provenant de l'État de la source au lieu des distributions effectivement réalisées par la société de placement immobilier étrangère. Mais on pourrait considérer que, ce faisant, ces approches maintiennent une différence de traitement significative entre les sociétés de placement immobilier selon qu'elles sont domestiques ou

étrangères. Ces approches pourraient en outre occasionner des difficultés quant à l'élimination de la double imposition dans l'État de résidence de l'investisseur, qui taxerait les distributions effectivement réalisées. C'est pourquoi des règles supplémentaires pourraient être nécessaires pour faire en sorte que la double imposition soit éliminée dans le cadre de ces approches.

11. En vertu du paragraphe 5 de l'article 10 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, un État ne peut taxer les distributions effectuées par une société résidant dans l'autre État contractant. Comme la première approche aurait, en pratique, pour conséquence de taxer les distributions des sociétés de placement immobilier étrangères, il semble qu'il faudrait prévoir une exception à cette règle conventionnelle. Une exception similaire pourrait aussi être nécessaire dans le cadre de la troisième approche parce que l'on pourrait considérer que cette approche aboutit à l'imposition des bénéfices non distribués de la société de placement immobilier étrangère dans la mesure où elle présume qu'un revenu a été distribué par l'établissement stable présumé au siège social de la société de placement immobilier étrangère. Puisque, dans la deuxième approche, une distribution serait réputée effectuée par une société résidente, une telle exception ne serait toutefois pas nécessaire.

12. La première approche soulève un problème connexe, qui pourrait probablement être évité dans les deuxième et troisième approches, en l'occurrence celui de la mise en œuvre pratique de l'imposition des distributions effectuées par la société de placement immobilier étrangère. Si l'État de résidence de la société de placement immobilier étrangère était tenu d'administrer l'impôt prélevé par l'État de la source, il pourrait se retrouver dans la situation délicate d'avoir à appliquer une retenue à la source convenue entre l'État de la source et un État tiers où certains des investisseurs de la société de placement immobilier étrangère pourraient résider.

13 Pour que l'une quelconque de ces trois approches soit efficace, les règles de la convention fiscale conçues pour les appliquer devraient être associées à des dispositions du droit interne. Bien que les règles de la convention fiscale paraissent suffisantes pour garantir qu'un impôt ne soit pas prélevé par l'État de la source lorsqu'un revenu est tiré d'un investissement domestique par une société de placement immobilier étrangère, des modifications des règles nationales seraient requises dans la plupart des pays pour soumettre à l'impôt les distributions réelles ou réputées de la société de placement immobilier étrangère.

Application de ces approches aux sociétés de placement immobilier étrangères investissant dans des sociétés de placement immobilier domestiques

14 L'application à une société de placement immobilier étrangère qui investit dans une société de placement immobilier domestique de l'approche décrite dans la présente note relative au traitement conventionnel des investisseurs étrangers d'une société de placement immobilier domestique soulève des questions similaires à celles qui ont été examinées ci-dessus en ce qui concerne l'investissement direct d'une société de placement immobilier étrangère dans des biens immobiliers domestiques.

15. Une différence concerne toutefois la détermination du taux applicable à la distribution effectivement réalisée par la société de placement immobilier étrangère (dans le cadre de la première approche) ou la distribution réputée opérée (dans le cadre des deuxième et troisième approches). Comme il peut arriver que la société de placement immobilier étrangère soit elle-même qualifiée de petit investisseur de son homologue domestique, la détermination du taux de la convention fiscale qui doit s'appliquer à ces distributions requiert une analyse différente :

– Si la société de placement immobilier étrangère est un petit investisseur de la société de placement immobilier domestique, on pourrait considérer que la société de placement immobilier étrangère devrait avoir droit au taux réduit de la retenue à la source sur les dividendes qui s'applique aux petits investisseurs. Cependant, certains pays pourraient répugner à suivre cette approche dans le cas où la société de placement immobilier étrangère ne serait pas considérée comme un résident pouvant prétendre au bénéfice de la convention fiscale dans la mesure où certains de ses investisseurs seraient issus d'un pays tiers ou dans celui où il serait possible aux investisseurs étrangers de répartir une importante participation dans une société de placement immobilier domestique entre un certain nombre de sociétés de placement immobilier étrangères dont chacune serait considérée comme un petit investisseur de la société de placement immobilier domestique (s'il n'est pas possible d'empêcher cela au moyen des approches décrites dans le paragraphe 33 de la note).

R (23)

– Si la société de placement immobilier étrangère est un gros investisseur de la société de placement immobilier domestique, le taux réduit de la retenue à la source sur les dividendes qui s'applique aux petits investisseurs pourrait néanmoins être appliqué si l'État considère que les difficultés d'administration de l'impôt et de respect des obligations fiscales des entreprises ne justifient pas que l'on tente de collecter les impôts supplémentaires qui seraient dus par les gros investisseurs de la

société de placement immobilière ou par ses petits investisseurs résidents de pays tiers et s'il estime en outre que les sociétés de placement immobilier ne constituent pas en elles-mêmes un véhicule permettant aux investisseurs d'obtenir indument des avantages offerts par la convention fiscale.

– Un pays peut cependant hésiter à appliquer le taux réduit qui est applicable aux petits investisseurs si la société de placement immobilier étrangère a elle-même de gros investisseurs. L'approche reposant sur le principe de transparence fiscale qui est décrite au paragraphe 8 ci-dessus pourrait être employée pour surmonter cette difficulté en appliquant ce principe aux investisseurs de la société de placement immobilier étrangère pour déterminer la proportion de gros investisseurs (et éventuellement d'investisseurs issus de pays tiers).

Notes

1. Ernst & Young, Global REIT Report 2006, Australie, octobre 2006, disponible à *http://www.ey.com/Global/download.nsf/International/Real_Estate_-_Global_REIT_Survey_2006/$file/EY_REHC_GlobalREITSurvey2006.pdf*. Depuis la parution de ce rapport, l'Allemagne, l'Italie et le Royaume-Uni ont adopté des lois sur les sociétés de placement immobilier.
2. Cette question est évoquée dans les paragraphes 8.1 à 8.3 des Commentaires sur l'article 4 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.
3. Voir Ibbotson Associates, « Commercial Real Estate: The Role of Global Listed Real Estate Equities in a Strategic Asset Allocation » (novembre 2006), disponible à *http://corporate.morningstar.com/ib/documents/MethodologyDocuments/IBBAssociates/GlobalRealEstateWhitePaper.pdf*
4. OCDE, Paris, 2008. Reproduit à la page R(23)-1 du volume II.

Accorder le bénéfice des conventions fiscales aux revenus d'organismes de placement collectif

(adopté par le Comité des affaires fiscales le 23 avril 2010)

Table des matières

I. Introduction . . . . . R(24)-4

II. Rappel des faits. . . . . R(24)-6
2.1 Avantages des investissements effectués par le biais des OPC R(24)-6
2.2 Structure du secteur des OPC . . . . . R(24)-7

III. Application des règles actuelles des conventions aux OPC . . . . . R(24)-11
3.1 Un OPC peut-il demander le bénéfice des conventions fiscales en son nom propre ? . . . . . R(24)-11
a) Un OPC est-il une « personne » ? . . . . . R(24)-11
b) Un OPC est-il un « résident » d'un État contractant ? . . R(24)-12
c) Un OPC est-il le « bénéficiaire effectif » des revenus qu'il perçoit ? . . . . . R(24)-14
3.2 Si un OPC ne peut demander le bénéfice d'une convention, les investisseurs peuvent-ils prétendre à un allégement d'impôt ? . . . . . R(24)-15
3.3 Allégement de la double imposition des revenus perçus par les OPC . . . . . R(24)-17

IV. Problèmes soulevés par le traitement actuel des OPC . . . . . R(24)-20
4.1 Potentiel de traitement différencié pour des OPC économiquement similaires . . . . . R(24)-20
4.2 Risque de chalandage fiscal au moyen des OPC . . . . . R(24)-21
4.3 Possibilité de report d'imposition . . . . . R(24)-24
4.4 Pertes d'avantages préférentiels . . . . . R(24)-25

V. Propositions de modification des Commentaires concernant le traitement des OPC . . . . . R(24)-26

Notes. . . . . R(24)-39

SYNTHÈSE

Le présent rapport constitue une version modifiée du Rapport sur l'octroi du bénéfice des conventions fiscales aux revenus d'organismes de placement collectif établi par le Groupe consultatif informel sur l'imposition des organismes de placement collectif et les procédures d'allégement fiscal à l'intention des investisseurs transfrontaliers (« GCI ») et publié le 12 janvier 2009. Dans la version originale, le GCI abordait les problèmes juridiques et politiques spécifiques aux organismes de placement collectif (« OPC ») et formulait un ensemble complet de recommandations répondant aux problèmes posés par les OPC dans un contexte international.

Le CGI a invité le Comité des affaires fiscales (CFA) de l'OCDE à soumettre ces recommandations, en vue d'un examen plus approfondi, à son Groupe de travail n°1 (« GT1 ») sur les conventions fiscales et les questions connexes, qui est l'organe subsidiaire du CFA chargé des modifications du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Le présent rapport est donc le résultat d'un travail ultérieur sur ces recommandations. Les principales conclusions et recommandations du présent rapport sont similaires à celles qui figuraient dans le rapport du GCI, sous réserve de quelques modifications reflétant les différentes expériences des délégués du GT1. De ce fait, comme le rapport du GCI, le présent Rapport analyse les questions techniques rencontrées lorsqu'il s'agit de savoir si un OPC doit être considéré comme une « personne », un « résident d'un État contractant » et le « bénéficiaire effectif » des revenus qu'il perçoit en vertu de conventions qui, comme le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, ne comportent pas de dispositions spécifiques traitant des OPC (c'est-à-dire la grande majorité des conventions existantes). En outre, le rapport inclut des propositions de modifications des Commentaires sur le Modèle de Convention fiscale pour tenir compte des conclusions du Groupe de travail concernant ces questions. Bien que le rapport comprenne une analyse de l'application du critère de « bénéficiaire effectif » au cas spécifique des OPC, les conclusions qui sont formulées à propos de ces structures ne sauraient en aucun cas préjuger du résultat des travaux que le GT1 poursuit plus généralement à propos de ce critère du « bénéficiaire effectif ».

R (24)

Bien que ces propositions de modifications des Commentaires soient susceptibles de clarifier le traitement des OPC, il est clair que certaines formes au moins d'OPC ne rempliront pas, dans certains pays, les conditions requises pour demander le bénéfice des conventions en leur nom propre. En conséquence, le rapport examine également quel est le traitement approprié pour ces OPC, à la fois dans le cadre des conventions existantes et des conventions futures.

En ce qui concerne les conventions existantes, le rapport conclut que, si un OPC n'a pas le droit de demander le bénéfice de conventions fiscales en son nom propre, ses investisseurs devraient, en principe, être en mesure de le demander. Le rapport fait toutefois apparaître des divergences de vues concernant la question de savoir si un tel droit doit être limité aux investisseurs qui sont résidents de l'État contractant dans lequel l'OPC a été mis en place ou si ce droit doit être étendu aux résidents d'États tiers pouvant prétendre au bénéfice des conventions. De toute manière, dans de nombreux cas, des difficultés administratives s'opposent en fait aux demandes individuelles des investisseurs. En conséquence, le rapport conclut que les pays doivent adopter des procédures permettant à un OPC de formuler une demande au nom de ses investisseurs.

En ce qui concerne les conventions futures, le rapport avalise la recommandation du CGI selon laquelle les Commentaires sur l'article 1 du Modèle de Convention fiscale devraient être étoffés par l'ajout d'un certain nombre de dispositions facultatives que les pays pourraient envisager dans le cadre de leurs négociations futures. L'insertion, dans les conventions bilatérales, d'une ou plusieurs de ces dispositions réduirait les incertitudes pour les OPC, les investisseurs et les intermédiaires. L'approche qui a reçu la préférence consisterait à traiter un OPC comme résident de l'État contractant et comme le bénéficiaire effectif de ses revenus au lieu d'adopter une approche fondée sur la transparence totale. Comme des vues différentes ont été exprimées sur la question de savoir si les résidents de pays tiers pouvant prétendre au bénéfice de conventions devraient être pris en compte pour déterminer dans quelle mesure les revenus d'un OPC devraient pouvoir bénéficier des conventions fiscales, les Commentaires proposés comportent des variantes adoptant à différentes approches du traitement des résidents de pays tiers pouvant prétendre au bénéfice de conventions fiscales. Les Commentaires proposés comportent également une disposition de substitution qui adopterait une approche fondée sur la transparence totale. Une telle approche serait appropriée dans les cas où les investisseurs, par exemple les fonds de pension, auraient eu droit à une retenue à la source à taux réduit ou nul s'ils avaient investi directement dans les titres sous-jacents.

Le rapport traite également de plusieurs questions annexes, notamment les procédures qui pourraient être adoptées pour déterminer la proportion d'investisseurs pouvant prétendre au bénéfice des conventions, soit en vertu des conventions existantes, soit en vertu d'une disposition figurant dans une convention future. En outre, le rapport examine une disposition éventuelle qui permettrait à un investisseur dans un OPC de demander des crédits d'impôt étrangers au titre des retenues à la source supportées au niveau de l'OPC, bien

qu'il ne prévoie pas de modifier les Commentaires sur le Modèle de Convention fiscale concernant cette question.

I. INTRODUCTION

1. Les investisseurs de portefeuille en valeurs mobilières effectuent et conservent souvent ces investissements en mettant leurs fonds en commun avec d'autres investisseurs dans le cadre d'un organisme de placement collectif (« OPC ») plutôt que d'investir directement. Cela s'explique par l'efficience économique et les autres avantages que procurent les OPC. Ceux-ci peuvent prendre des formes diverses selon le pays dans lequel ils sont établis (par exemple, sociétés, fiducies, accords contractuels). La progression des investissements détenus par des OPC a été très importante au cours des dernières années et devrait se poursuivre. La plupart des pays ont traité les problèmes fiscaux nationaux posés par les groupes de petits investisseurs qui mettent leurs capitaux en commun dans le cadre d'OPC. Dans de nombreux cas, cela se traduit par une législation prévoyant un régime fiscal spécifique qui peut être assorti de conditions importantes. Le premier résultat est que la plupart des pays disposent à présent d'un système fiscal qui permet la neutralité entre les investissements directs et ceux qui sont effectués par l'intermédiaire d'un OPC, du moins lorsque les investisseurs, l'OPC et l'investissement sont situés dans le même pays.

2. L'un des principaux objectifs des conventions fiscales est de réduire les obstacles fiscaux aux échanges et investissements transfrontaliers. Les conventions y parviennent en répartissant les compétences fiscales sur les revenus d'une personne entre le pays de résidence et le pays de la source des revenus de cette personne, afin d'éviter la double imposition. Par exemple, les conventions limitent en général les compétences fiscales de l'État de la source sur les dividendes, intérêts et gains en capital obtenus par un résident d'un autre État du fait de la détention de titres dans l'État de la source. En même temps, les pays ne veulent pas, en général, que ces conventions fiscales donnent lieu à des cas de double exonération imprévue. En particulier, les pays peuvent souhaiter s'assurer, soit par des dispositions explicites dans leurs conventions de double imposition, soit par l'application de principes anti-abus dans leur législation nationale, que seuls les résidents de l'État partie à une convention ont droit au bénéfice de cette convention. Compte tenu de ces objectifs, un nombre croissant de pays ont commencé à traiter expressément au moins certains des problèmes posés par les OPC dans leurs conventions fiscales bilatérales. Toutefois, ces dispositions sont par nature bilatérales et risquent donc de ne pas pouvoir s'appliquer à la situation

R (24)

fréquente où le nombre de pays différents dans lesquels se situent les investisseurs, l'investissement et l'OPC est égal ou supérieur à trois.

3. En 2006, le Comité des affaires fiscales (« le Comité ») a mis en place le Groupe consultatif informel sur l'imposition des organismes de placement collectif et les procédures d'allègement fiscal à l'intention des investisseurs transfrontaliers (le « GCI »). En janvier 2009, le Comité a approuvé la diffusion, en vue de recueillir les commentaires du public, du rapport du GCI concernant les problèmes juridiques et politiques posés plus particulièrement par les OPC (c'est-à-dire la question de savoir dans quelle mesure les OPC ou leurs investisseurs ont droit au bénéfice des conventions) ainsi que d'un second rapport du GCI consacré aux « pratiques exemplaires » concernant plus généralement les procédures à suivre pour demander et accorder le bénéfice des conventions fiscales à des structures d'intermédiation. Le présent rapport, qui reprend le rapport du GCI avec quelques modifications, met exclusivement l'accent sur les questions juridiques et les aspects de politique fiscale qui concernent les OPC.

4. Dans le présent rapport, le terme « OPC » est limité aux fonds dont le capital est largement diffusé, qui détiennent un portefeuille diversifié de titres et qui sont soumis à une réglementation destinée à protéger les investisseurs dans le pays où ils sont établis. Le terme engloberait les fonds maîtres (*master funds*) et les fonds nourriciers (*feeder funds*) composant les « fonds de fonds », structures dans lesquelles le fonds maître détient lui-même un portefeuille diversifié de titres au nom du fonds nourricier, lui-même largement diffusé. Les « structures d'intermédiation » s'appliquent à la détention de titres, y compris de parts d'OPC, à travers plusieurs niveaux d'intermédiaires financiers. Toutefois, les questions relatives au droit au bénéfice des conventions dans le cas des investissements effectués par des fonds de capital investissement, des fonds de couverture, des fiducies ou autres entités ne relevant pas de la définition de l'OPC donnée dans ce paragraphe n'ont pas été prises en compte lors de la préparation du présent rapport.

5. On trouvera dans la section II du rapport un rappel des faits décrivant les avantages des OPC et la structure du secteur qu'ils représentent. Dans la section III, les auteurs examinent l'application, aux OPC, des règles actuellement en vigueur en vertu de conventions qui, comme le Modèle de Convention fiscale, ne comportent aucune disposition spécifique relative à ces organismes. La section IV décrit certains éléments que les pays en train de négocier de nouvelles conventions fiscales souhaiteront peut-être prendre en considération pour déterminer s'il convient de retenir les résultats qui devraient être attribués aux OPC situés sur leur territoire en vertu de l'analyse faite dans la section III, ou s'il convient de les corriger en adoptant de nouvelles dispositions visant spécifiquement les OPC. Enfin, la section V

reprend les ajouts aux Commentaires sur l'article 1 intégrant d'éventuelles nouvelles dispositions de ce type.

II. RAPPEL DES FAITS

2.1 Avantages des investissements effectués par le biais des OPC

6. Actuellement, quelque 20 000 milliards USD sont investis dans le monde entier par l'intermédiaire d'OPC[1]. Ce chiffre ne pourra qu'augmenter en raison des nombreux avantages offerts aux petits investisseurs qui ont recours à ces organismes.

7. Un petit épargnant qui chercherait à contourner les OPC et autres intermédiaires et investirait directement supporterait des frais considérables. La théorie financière conseille à l'investisseur de diversifier ses risques entre les titres de participation, les titres de créances, les biens immobiliers et les autres actifs. À présent, les investisseurs sont fortement incités à diversifier également leurs avoirs entre les marchés internationaux, afin de se protéger contre les risques de change et les risques de marché. En outre, ils sont censés modifier la répartition de leurs actifs au fil du temps afin de s'assurer que leur profil de risque est adapté à leur âge, à la date de leur départ en retraite, etc. Un petit investisseur qui s'efforcerait d'atteindre tous ces objectifs dans la gestion de son portefeuille y passerait un temps considérable et subirait d'importants coûts de transaction qui pourraient être disproportionnés par rapport aux montants effectivement investis.

8. Les OPC permettent aux petits investisseurs de tirer avantage d'économies d'échelle même s'ils ont relativement peu investi. Ils offrent l'accès à un certain nombre de marchés qui pourraient être fermés aux petits investisseurs. Ces avantages sont fournis sous une forme qui est très liquide, les titres émis par un OPC pouvant être rachetés fréquemment (chaque jour, chaque semaine ou chaque mois) à leur valeur liquidative ou transférés avec des restrictions minimales. Les OPC permettent également un réinvestissement très efficace des revenus. Les revenus provenant de titres de portefeuille gérés par l'OPC distribués peuvent être réinvestis par celui-ci. Il serait difficile à des investisseurs individuels de réinvestir de manière efficiente de faibles revenus distribués.

R (24)

9. En outre, les investisseurs en OPC bénéficient de l'expérience du marché et des connaissances des gestionnaires d'actifs professionnels. Le coût de ces gestionnaires est réparti sur l'ensemble des investisseurs des OPC. De plus, un petit investisseur qui acquiert des parts d'un OPC peut bénéficier immédiatement des avantages de la diversification, qui nécessiteraient

normalement un investissement beaucoup plus important. Par exemple, un salarié qui place 100 USD par mois dans un OPC investi dans un indice global de marché (soit directement, soit dans le plan de retraite de son employeur soit dans un plan d'épargne personnelle) a autant diversifié son risque de perte que s'il avait acheté une action de chaque société de l'indice, mais à un coût sensiblement moindre.

10. Les gouvernements reconnaissent depuis longtemps l'importance des OPC comme complément des autres instruments d'épargne du point de vue de l'amélioration de la sécurité des retraites. Dans de nombreux pays, les participants à des plans d'épargne retraite à cotisations définies investissent essentiellement dans des OPC. Comme les OPC permettent de petits investissements, leur structure est tout à fait appropriée pour de tels plans d'épargne périodiques. Ils sont très liquides et permettent des retraits chaque fois que les retraités en ont besoin. Avec le vieillissement des populations dans de nombreux pays, les OPC vont prendre de plus en plus d'importance.

2.2 Structure du secteur des OPC

11. Les OPC sont généralement mis en place par des entreprises de services financiers (parmi lesquelles des entreprises d'investissement, des banques ou des compagnies d'assurance). L'entreprise organisatrice est souvent désignée sous le nom de « gestionnaire » d'OPC. Le gestionnaire d'OPC emploie en général des centaines ou des milliers de salariés qui gèrent un certain nombre de placements et apportent des conseils sur l'investissement pour d'autres types d'investisseurs. Il fournit des services tels que la gestion de portefeuille (en tant que conseiller) et les fonctions d'agent des transferts (tenue d'une comptabilité pour les actionnaires). Dans certains cas, le gestionnaire peut sous-traiter les activités de conseil à d'autres entreprises pour tout ou partie du portefeuille[2]. Le gestionnaire peut par ailleurs décider de faire appel à des tiers pour assurer d'autres services, tels que les services juridiques et de contrôle des comptes, le conseil fiscal, les services de garde, etc.

12. En ce qui concerne le portefeuille, le conseiller décide des titres que l'OPC détiendra et de la date à laquelle ils seront achetés ou vendus. Le conseiller va donc rechercher des titres et anticiper l'évolution du marché. Même dans le cas de « fonds indiciels » (c'est-à-dire de fonds dont l'objet est de s'adapter à l'évolution d'un indice concernant un marché financier spécifique), le conseiller doit décider si l'OPC détiendra l'ensemble des titres pris en compte dans l'indice ou si un échantillon plus restreint des titres en question va rapporter pour l'essentiel le même rendement que l'indice mais à un coût moindre. Le conseiller doit également s'assurer que le portefeuille de l'OPC est conforme aux réglementations en vigueur. En général, des normes réglementaires s'appliquent à la concentration des investissements et

limitent les possibilités dont dispose un OPC pour acquérir une participation de contrôle dans le capital d'une société, interdisant ou limitant certains types d'investissement et limitant le recours à l'effet de levier par l'OPC.

13. Les investissements effectués par les OPC peuvent être nationaux ou internationaux. La diversification internationale des portefeuilles se développe. Par exemple, plus de 25 % de tous les placements en actions détenus par des OPC des États-Unis sont émis par des entreprises non américaines[3]. Environ 30 % des actifs des OPC britanniques sont investis hors du Royaume-Uni[4] et plus d'un tiers des actifs des OPC japonais sont des titres étrangers[5]. De la même façon, les actifs des fonds luxembourgeois, suisses et irlandais sont majoritairement investis hors de leurs marchés nationaux[6]. Au fur et à mesure que le nombre d'investissements effectués à l'étranger augmente, la question de la possibilité, pour les OPC, de se voir accorder le bénéfice des conventions fiscales prend une importance croissante.

14. Les parts d'un OPC sont distribuées par l'intermédiaire d'entreprises affiliées et/ou non affiliées. En général, l'OPC a un distributeur lié au gestionnaire. Ce distributeur conclut des accords avec d'autres entreprises qui vont distribuer les parts ou les unités de l'OPC. Il existe deux types distincts de marchés d'OPC — « nationaux » et « mondiaux ». Dans ce contexte, le terme se réfère à la localisation des investisseurs et non des investissements.

15. Lorsque l'on parle de marché national d'un OPC, cela signifie que cet organisme et la quasi-totalité de ses investisseurs sont situés dans le même pays. Cette situation peut se produire à cause de restrictions résultant de la loi sur les valeurs mobilières concernant l'offre publique d'OPC non résidents. Dans d'autres cas, des considérations fiscales applicables aux OPC non résidents ou aux investisseurs non résidents dans un OPC résident peuvent les rendre antiéconomiques (par exemple, dans le cas des règles applicables aux sociétés d'investissement étranger passif des États-Unis ou des avantages fiscaux locaux). Par ailleurs, il se peut qu'il n'y ait pas de raison identifiable autre que les préférences des investisseurs pour le type d'instrument d'investissement qui leur est le plus familier.

16. Le marché mondial de l'OPC est un marché sur lequel cet organisme ainsi qu'une part importante de ses investisseurs sont établis et qui s'étend sur différents pays. Un OPC mondial international peut être beaucoup plus efficient — il peut, plus que des OPC de petite taille, bénéficier des économies d'échelle décrites ci-dessus. À la limite, un gestionnaire créerait un OPC unique pour chaque catégorie d'actifs ou type de portefeuille. Il se peut que ce ne soit pas possible pour les raisons indiquées au paragraphe 15. Toutefois, les autorités réglementaires sont conscientes des avantages d'une réduction du nombre des OPC et de l'augmentation de leur taille et les modifications des

R (24)

réglementations, telles que la directive OPCVM au sein de l'Union européenne[7] sont destinées à encourager les transactions mondialisées.

17. La répartition des parts dans un OPC est également réglementée de manière stricte. Beaucoup de pays exigent la fourniture d'un document (c'est-à-dire d'un prospectus) qui peut être examiné par l'autorité réglementaire. Les ventes de parts dans un OPC sont effectuées par l'intermédiaire d'entités réglementées qui sont soumises aux règles d'identification du client. Cependant, il existe un certain nombre de réseaux de distribution différents. Les achats directs d'actions sont effectués entre l'investisseur en dernier ressort et l'OPC ou son agent chargé du transfert/du paiement. Toutefois, sur presque tous les marchés, les achats (et les détentions) directs ne représentent qu'une faible proportion des investissements dans les OPC. Les achats indirects d'actions par le biais d'un ou plusieurs intermédiaires (maisons de titres, banques, compagnies d'assurance et conseillers financiers indépendants) sont beaucoup plus courants.

18. Les parts d'OPC acquises par des intermédiaires sont souvent enregistrées au niveau de l'OPC par le biais de comptes établis au nom d'un mandataire ou à un nom commercial. Cela s'explique notamment pour des raisons de concurrence — les intermédiaires considèrent les identités des clients comme des informations confidentielles de grande valeur. Une autre raison est l'efficience — les intermédiaires cumulent les achats et ventes de leurs clients chaque jour et n'inscrivent qu'un achat ou une vente nette journalière au compte du mandataire. Bien que les investissements dans un OPC soient généralement à long terme, l'ensemble des actionnaires d'un OPC peut varier tous les jours, dans la mesure où de nouvelles actions sont émises et où les actions existantes sont rachetées (ou négociées sur une bourse de valeurs). À cause des comptes au nom de mandataires, le gestionnaire d'OPC peut ne pas être informé des changements concernant ses investisseurs.

19. Les OPC interviennent donc à la fois comme émetteurs de valeurs mobilières et investisseurs en valeurs mobilières. De ce fait, il peut exister plusieurs niveaux d'intermédiaires aussi bien au-dessus de l'OPC (c'est-à-dire entre l'émetteur du titre dans lequel l'OPC est investi et l'OPC) et en dessous de l'OPC (c'est-à-dire entre l'OPC et le bénéficiaire effectif des parts dans cet OPC). Dans de nombreux cas, ces intermédiaires ne se trouvent pas dans le pays où est établi l'émetteur et il est possible qu'ils ne se trouvent pas dans le pays où est établi l'investisseur. En conséquence, les OPC posent des problèmes quant à ce qu'ils peuvent et doivent accepter d'autres intermédiaires pour se conformer à leurs propres obligations en matière de retenue à la source et ce qu'ils peuvent et doivent fournir aux agents responsables de cette retenue à la source pour demander le bénéfice de conventions fiscales. Ces questions ont une incidence pratique importante,

dans la mesure où elles aboutissent au versement de montants excessifs de retenues à la source par rapport à ce qui serait dû en vertu des conventions fiscales et à des coûts de discipline fiscale considérables et parfois dissuasifs pour obtenir l'allégement applicable en vertu de la convention.

20. Les difficultés rencontrées pour demander le bénéfice de conventions au moment où le paiement est effectué et les retards dans le versement des remboursements réduisent le rendement pour tout investisseur à moins que le remboursement éventuel ne s'accompagne d'intérêts de retard. Toutefois, ces difficultés et retards prennent une importance accrue lorsque l'investisseur est lui-même un OPC. Les investisseurs en OPC peuvent changer tous les jours, ce qui rend extrêmement difficile, pour ne pas dire impossible, l'attribution de flux de revenus précis à des investisseurs particuliers. Par exemple, un investisseur peut détenir des parts dans un OPC le 15 juin, date à laquelle cet organisme perçoit un dividende. Si l'investisseur vend ses parts sur le marché ou les revend à l'OPC le 1er juillet, il va comptabiliser un gain ou une perte. Dans la mesure où l'OPC est tenu d'affecter les revenus à des investisseurs particuliers, les investisseurs restants ou futurs seront alors crédités du dividende, même s'ils ne détenaient pas de parts dans l'OPC au moment de la perception de celui-ci. Cette difficulté de localisation est encore aggravée par le fait que les parts dans les OPC sont fréquemment détenues par le biais de toute une série d'intermédiaires. Dans ce cas, ce sont les noms des intermédiaires par le truchement desquels les investisseurs détiennent leurs intérêts dans l'OPC qui apparaissent dans les livres comptables de l'organisme, et non ceux des investisseurs eux-mêmes.

21. Les OPC calculent en général la valeur liquidative tous les jours parce qu'elle sert de base aux souscriptions et aux rachats. Dans le calcul de la valeur liquidative, l'OPC doit tenir compte des sommes dont la perception est attendue, y compris des avantages éventuellement prévus par une convention en matière de retenue à la source. Si les avantages finalement obtenus en matière de retenue à la source ne correspondent pas aux prévisions initiales de l'OPC concernant le montant et la date de ces avantages fiscaux, il y aura un écart entre la valeur réelle de l'actif et la valeur liquidative utilisée par les investisseurs qui ont, dans l'intervalle, acheté, vendu ou revendu des parts dans l'OPC. En conséquence, les OPC ont besoin de certitude concernant leur droit au bénéfice des conventions. Malheureusement, pour des raisons qui seront décrites dans la partie suivante, c'est l'incertitude qui prédomine.

R (24)

III. APPLICATION DES RÈGLES ACTUELLES DES CONVENTIONS AUX OPC

3.1 *Un OPC peut-il demander le bénéfice des conventions fiscales en son nom propre ?*

22. Le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (le « Modèle de Convention »), sur la base duquel environ 3 000 conventions fiscales bilatérales ont été négociées dans le monde, contient des dispositions générales concernant les compétences fiscales de chaque État contractant en ce qui concerne les revenus obtenus par une personne résidente de l'autre État contractant mais il ne comporte pas de dispositions spécifiques concernant les OPC. En l'absence de règles spécifiques applicables aux OPC, un tel organisme n'aura droit au bénéfice d'une convention en son nom propre que s'il s'agit d'une personne résidente d'un État contractant. Une autre condition possible est qu'il soit le bénéficiaire effectif des revenus en question. En pratique, chacune de ces conditions a posé des problèmes qui sont traités successivement ci-dessous.

a) Un OPC est-il une « personne » ?

23. La question de savoir si un OPC est une personne trouve son origine dans la structure juridique de l'OPC. Ces organismes prennent des formes juridiques différentes dans les pays de l'OCDE. Au Canada et aux États-Unis, les statuts de société et de fiducie sont couramment utilisés. En Australie, en Nouvelle-Zélande et au Japon, c'est le statut de fiducie qui est le plus utilisé ; c'était également le cas au Royaume-Uni mais ce pays a introduit depuis peu des organismes ayant le statut de société. Dans de nombreux pays européens, des organismes tels que les fonds communs de placement et des sociétés telles que les sociétés d'investissement à capital variable sont couramment utilisés. Bien entendu, dans tous ces pays, il existe aussi certaines formes de dispositifs en matière de conservation qui sont de nature purement contractuelle.

24. Le paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 3 précise que la définition du terme « personne » que l'on trouve dans le Modèle de Convention n'est pas exhaustive et qu'il faut lui donner un sens très large. Ce paragraphe donne par ailleurs l'exemple d'une fondation (*foundation, Stiftung*) comme constituant un dispositif qui répond à la définition du terme « personne », dans la mesure où elle est traitée comme une entité ayant une personnalité morale aux fins de l'imposition.

25. Si l'on applique ces consignes au cas des OPC, il apparaît clairement qu'un OPC constitué en société pourrait être considéré comme une personne. Cependant, en l'absence de dispositions spécifiques, un OPC qui est traité

simplement comme une forme de propriété conjointe et non comme une personne, selon la législation fiscale de l'État dans lequel il est établi, ne constitue pas de toute évidence une personne aux fins des conventions fiscales.

26. La situation est sans doute moins claire dans le cas d'un OPC ayant le statut de fiducie. En vertu de la législation fiscale nationale de la plupart des pays de *common law*, les fiducies, ou les fiduciaires agissant collectivement en tant que tels, sont assujettis à l'impôt. En conséquence, si une telle fiducie n'était pas traitée comme une personne, cela empêcherait également de la traiter comme résidente malgré le fait que, sur le plan de la politique fiscale, il semble logique de la traiter comme résidente lorsque le pays dans lequel elle est établie la traite comme contribuable et comme résident. Le fait que la législation fiscale du pays où la fiducie est établie la traite comme contribuable indiquerait que cette fiducie est une personne aux fins de la convention. En pratique il semble que peu de pays aient refusé le bénéfice de conventions aux OPC ayant le statut de fiducie uniquement au motif que celles-ci n'étaient pas des personnes. Cela peut s'expliquer par le fait que, pour les pays où les fiducies sont répandues, il est important de résoudre cette question en modifiant la définition des « personnes » pour les y inclure expressément. Étant donné que certains pays, en particulier les pays de droit civil, peuvent ne pas reconnaître juridiquement la notion de fiducie, les négociateurs souhaiteront peut-être maintenir la pratique consistant à inclure des définitions ainsi modifiées dans leurs conventions futures.

b) Un OPC est-il un « résident » d'un État contractant ?

27. La question de savoir si un OPC qui remplit les conditions requises pour être considéré comme une personne est résident d'un État contractant dépend de son régime fiscal dans l'État contractant où il est établi. Le régime fiscal des OPC varie dans des proportions considérables d'un pays à l'autre, bien que l'objectif constamment poursuivi soit de faire en sorte qu'il n'y ait qu'un seul niveau d'imposition, soit celui de l'OPC, soit celui de l'investisseur. Par conséquent, le but recherché est d'assurer la neutralité entre les investissements directs et les investissements par l'intermédiaire d'un OPC, au moins lorsque les investisseurs, l'OPC et l'investissement sont situés dans le même pays.

R (24)

28. Dans certains pays, les OPC se voient appliquer un régime de transparence fiscale (« régime de transparence »), c'est-à-dire que les détenteurs de parts dans un OPC sont soumis à l'impôt sur les revenus perçus par l'OPC au lieu que ce soit l'OPC lui-même qui soit imposable sur de tels revenus. D'autres pays considèrent plus ou moins l'OPC comme une entité qui s'interpose entre l'investisseur et les investissements (« régime opaque »).

Dans certains pays, un OPC est en principe soumis à l'impôt mais exonéré s'il remplit certains critères concernant ses activités, ce qui peut entraîner la prise en compte de ses pratiques en matière de distribution, de ses sources de revenus et parfois des secteurs dans lesquels il opère. Plus fréquemment, les OPC sont soumis à l'impôt mais la base d'imposition est réduite de différentes manières compte tenu des revenus distribués aux investisseurs. En général, l'application de déductions aux revenus distribués se traduit par l'absence de versement d'impôts. D'autres pays imposent les OPC mais à un taux spécial faible ou nul. Enfin, certains pays imposent entièrement les OPC mais avec une intégration au niveau de l'investisseur pour éviter la double imposition de leurs revenus. L'intégration peut prendre la forme d'une exemption entre les mains de l'investisseur ou d'une imputation de l'impôt perçu au niveau de l'OPC.

29. En vertu des principes énoncés au paragraphe 8.5 des Commentaires sur l'article 4, un OPC peut être « soumis à l'impôt », et par conséquent résident d'un État contractant, même si cet État n'applique en fait aucun impôt à l'OPC. Toutefois, le mécanisme qui permet d'assurer la neutralité aura une incidence sur l'analyse de la convention. Un OPC qui est fiscalement transparent dans l'État où il est établi ne sera pas considéré comme un résident de cet État parce qu'il n'y est pas imposable et un OPC qui est exonéré totalement et sans conditions de l'impôt sur le revenu (c'est-à-dire sans tenir compte du type de revenu qu'il perçoit ou de sa politique de distribution de revenus) ne le sera pas non plus. En revanche, un OPC qui est considéré comme opaque dans l'État contractant où il est établi sera traité comme un résident de cet État, même si les éléments spécifiques de revenu qu'il perçoit sont exonérés d'impôt ou s'il bénéficie d'une déduction au titre des dividendes versés aux investisseurs ou s'il est soumis à un taux réduit d'imposition de ses revenus. Cette analyse s'applique à toute entité qui satisfait aux conditions requises pour être qualifiée de « personne ». En conséquence, aux fins du critère de résidence, la forme juridique de l'OPC n'a d'importance que dans la mesure où elle affecte son imposition dans l'État contractant où il est établi. Ainsi, par exemple, dans les pays qui, du point de vue fiscal, traitent tous les OPC de la même manière, indépendamment de leur statut juridique, soit tous les OPC qui y sont établis devront tous être considérés comme des résidents aux fins des conventions fiscales, soit aucun ne devra l'être.

30. L'analyse qui précède est conforme à l'interprétation du terme « assujetti à l'impôt » qui figure au paragraphe 8.5 des actuels Commentaires sur l'article 4 du Modèle de Convention. Toutefois, il est indiqué au paragraphe 8.6 de ces Commentaires que certains pays sont d'avis qu'une entité exonérée d'impôt ne serait pas « assujettie à l'impôt » au sens de l'article 4. En conséquence, il serait judicieux de traiter la question des OPC directement

dans le cadre de négociations bilatérales si l'un des pays adhère à la position exposée au paragraphe 8.6.

c) Un OPC est-il le « bénéficiaire effectif » des revenus qu'il perçoit ?

31. Il est quelquefois arrivé que des OPC se voient refuser le bénéfice de conventions fiscales parce que le pays de la source était d'avis qu'un OPC ne pouvait jamais être considéré comme le bénéficiaire effectif des revenus qu'il perçoit. Comme le terme « bénéficiaire effectif » n'est pas défini dans le Modèle, on lui attribue en général la signification qu'il a selon la loi de l'État qui applique la Convention, sauf si le contexte nécessite une autre interprétation. En conséquence, un État contractant pourrait sans doute trancher cette question pour les OPC investissant sur son territoire, même si le pays de résidence est d'un avis opposé. Comme une telle position aurait des répercussions sur une catégorie entière et significative d'investisseurs, il est particulièrement important de parvenir à un large consensus sur ce point.

32. Les pays qui soutiennent qu'un OPC ne peut jamais être le bénéficiaire effectif des revenus qu'il perçoit sont généralement d'avis que, du fait de la relation que leur législation nationale introduit entre l'investisseur et l'OPC ou ses gestionnaires, détenir une part d'un OPC revient à détenir les actifs sous-jacents. Or, la situation d'un investisseur dans un OPC est très différente de celle d'un investisseur qui détiendrait directement les actifs sous-jacents. L'OPC a en effet pour vocation de permettre à un petit investisseur d'effectuer des placements qu'il serait incapable d'effectuer par lui-même. De fait, un investisseur améliore sa situation en se joignant à d'autres investisseurs et ce faisant, il investit dans quelque chose qui dépasse de loin la seule part qui lui revient dans les actifs sous-jacents. L'investisseur n'a aucun droit sur les actifs sous-jacents. Toute personne qui investit dans un OPC a certes le droit de percevoir un montant égal à la valeur de la part qui lui revient dans les actifs sous-jacents, mais ce droit n'est pas équivalent au fait de détenir les actifs, que ce soit du point de vue commercial ou fiscal. Tout actionnaire d'une société cotée en bourse peut obtenir la contre-valeur de sa participation dans cette société en vendant ses actions sur le marché. C'est aussi en cédant ses parts sur le marché qu'un investisseur ayant choisi un OPC coté en bourse peut réaliser la valeur de son placement.

R (24)

33. Normalement, un investisseur qui possède directement les actifs sous-jacents devrait être à même de décider de la vente ou de l'achat de titres particuliers. Or, cela est impossible dans le cas des organismes répondant à la définition d'un OPC au paragraphe 4, lesquels ont un capital très largement diffusé, détiennent un portefeuille diversifié de titres et sont soumis à des règles de protection des investisseurs dans le pays où ils sont établis. Dans ce cas, c'est en effet le gestionnaire de l'OPC qui a toute latitude pour gérer les

actifs au nom des détenteurs de parts dans l'OPC. D'une manière générale, les gestionnaires exercent ce pouvoir dans les limites qu'ils ont eux-mêmes définies dans les documents d'offre qu'ils utilisent pour attirer des investisseurs. Bien qu'ils aient quelquefois l'obligation pratique ou juridique de distribuer les revenus de l'OPC pour pouvoir bénéficier d'un traitement préférentiel, cette obligation ne pèse pas sur leur capacité à diversifier les placements.

34. Dans la plupart des pays, la situation fiscale d'un investisseur dans un OPC est très différente de celle qui aurait été la sienne s'il avait détenu directement les actifs. Par exemple, le plus souvent, un investisseur qui revend ses parts à l'OPC est imposé sur la plus-value et non sur la part qui lui revient des revenus perçus par l'OPC. En conséquence, et pour les raisons décrites au paragraphe 20, il est généralement impossible d'attribuer les revenus d'un actif particulier à un investisseur précis, même dans les pays qui déclarent traiter les OPC comme des entités fiscalement transparentes.

35. Pour les raisons qui viennent d'être énoncées, un OPC dont le capital est largement diffusé, tel que défini au paragraphe 4, doit être traité comme le bénéficiaire effectif des revenus qu'il perçoit dès lors que ses gestionnaires disposent de pouvoirs discrétionnaires leur permettant de gérer les actifs pour le compte des porteurs de parts dans cet organisme et pour autant, évidemment, qu'il réponde aux critères faisant de lui une « personne » et un « résident » de l'État dans lequel il est établi. Toutefois, cette conclusion ne concerne que les caractéristiques économiques propres à un OPC. Elle ne signifie pas qu'un OPC se trouve dans une situation autre, ou meilleure, que d'autres investisseurs si l'on se place du point de vue des aspects du critère de bénéficiaire effectif qui ne sont pas liés à son statut d'OPC en tant que tel. Par exemple, si une personne physique percevant un élément de revenu dans certaines circonstances n'est pas considérée comme le bénéficiaire effectif de ce revenu, un OPC percevant un revenu dans les mêmes circonstances ne pourra pas non plus être considéré comme le bénéficiaire effectif de ce revenu.

3.2 Si un OPC ne peut demander le bénéfice d'une convention, les investisseurs peuvent-ils prétendre à un allégement d'impôt ?

36. Si l'application des principes énoncés plus haut permet de préciser que de nombreux OPC peuvent prétendre à bénéficier des avantages prévus par les conventions fiscales, il est toutefois évident que certains ne le pourront pas. Il est dans ces conditions nécessaire d'examiner la situation d'un investisseur dans un OPC qui n'est pas en mesure de demander le bénéfice d'une convention en son nom propre. Si un investisseur résident d'un État avec lequel l'État de la source a conclu une convention fiscale ne disposait d'aucun moyen de demander le bénéfice de cette convention, celle-ci n'aurait pas

atteint son objectif qui est de mettre fin à la double imposition. Les investisseurs qui ont recours à un OPC se trouveraient dans une position plus défavorable que s'ils avaient investi directement. Le risque de double imposition constituerait également un argument pour accorder le bénéfice d'une convention, que les investisseurs soient résidents de l'État où l'OPC est établi ou d'un État tiers qui aurait conclu une convention avec l'État de la source. Cependant, on pourrait avancer qu'octroyer le bénéfice de conventions à des investisseurs établis dans des pays tiers est en contradiction avec le caractère bilatéral du système de conventions. En particulier, il se peut que le risque de double imposition ne soit pas significatif si ni l'OPC, ni les résidents d'États tiers ne sont à ce moment-là imposables sur les revenus perçus par l'OPC. Cette question est examinée plus en détail aux paragraphes 55 et 58-59.

37. Quoi qu'il en soit, dans la pratique, des difficultés administratives font obstacle aux demandes individuelles des investisseurs en OPC. Étant donné le nombre d'investissements effectués par un OPC type et les milliers d'investisseurs individuels qu'il comporte, chaque demande individuelle d'exonération (ou de remboursement des impôts prélevés à la source) porte en général sur des montants relativement faibles. Il est probable que seul un petit nombre d'investisseurs individuels se soucieront de présenter de telles demandes, voire aucun, notamment du fait que l'un des avantages de l'investissement collectif est d'éviter de tels fardeaux administratifs. En outre, pour les raisons évoquées au paragraphe 20, les investisseurs peuvent ne pas être en mesure de prouver qu'ils ont acquitté les retenues à la source. Du fait de ces difficultés administratives, il arrive dans de nombreux cas que le bénéfice d'une convention ne soit pas demandé. S'il l'était cependant, les administrations fiscales seraient débordées par le nombre des demandes individuelles.

38. Par conséquent, la mise au point d'un système qui permettrait aux OPC de présenter des demandes au nom de leurs investisseurs apparaît conforme aux intérêts des organismes comme des administrations. Un tel système pourrait permettre aux OPC de présenter des demandes en se prévalant des conventions existantes, en fonction du point de vue des pays concernant la recevabilité de telles demandes pour les investisseurs établis dans des pays tiers et pouvant prétendre au bénéfice de ces conventions. En vertu de leur législation interne, certains pays pourraient actuellement répondre favorablement à ces demandes, notamment celles qui concernent des résidents de pays tiers ayant droit au bénéfice des conventions. Dans d'autres pays, un accord amiable serait utile ou nécessaire.

R (24)

39. Toute approche qui permet à un OPC de formuler des demandes au nom de ses investisseurs devrait s'appuyer sur la mise au point de procédures pratiques et fiables pour la détermination des propriétaires de parts dans les

OPC et des titres détenus au travers d'autres structures d'intermédiation. S'il était possible d'exiger des déterminations régulières, le coût de ces déterminations serait sensiblement plus élevés et le respect de la législation beaucoup plus faible si les dates de vérification étaient déterminées après les faits. Au contraire, si la ou les date(s) étai(en)t connue(s) à l'avance, l'obligation de vérification pourrait être incorporée dans des systèmes de collecte automatique de données. Dans un tel système, les informations permettant d'identifier le bénéficiaire effectif seraient détenues par l'intermédiaire en relation directe avec l'investisseur, au lieu de transiter par la chaîne des intermédiaires. Les informations permettant d'identifier les bénéficiaires effectifs devraient toutefois pouvoir être communiquées sur demande à l'État de la source.

40. Cela étant, il peut aussi y avoir des cas où même une telle collecte automatique de données ne serait pas nécessaire, par exemple lorsque le secteur des OPC est largement national par nature. Il peut aussi arriver que les pouvoirs publics souhaitent s'appuyer sur le fait que le gestionnaire ou le dirigeant du fonds a limité les ventes de parts dans l'OPC à des pays spécifiques pour conclure que les investisseurs sont résidents de ces pays, bien qu'ils puissent vouloir confirmer que ces restrictions aux ventes ont la même portée que les critères fiscaux correspondants. Autre solution possible : un OPC pourrait définir des catégories de parts distinctes pour les investisseurs pouvant prétendre au bénéfice d'une convention fiscale et pour les autres. L'OPC pourrait alors demander aux distributeurs de limiter les ventes en fonction de cette distinction.

3.3 Allégement de la double imposition des revenus perçus par les OPC

41. Lors de l'examen des problèmes qui se posent aux OPC, l'accent a plutôt été mis sur le problème des conditions requises pour bénéficier des taux réduits de retenue à la source prévus par les articles 10 (dividendes) et, dans une moindre mesure, 11 (intérêts) et par conséquent, sur les demandes qui sont adressées aux pays de la source. En fait, une perte fiscale égale ou même plus forte pourrait résulter du fait que, dans la plupart des cas, ni l'OPC, ni l'investisseur ne peuvent demander à bénéficier d'un crédit d'impôt étranger au titre des retenues à la source du pays de la source après application de la convention (c'est-à-dire 15 % pour les dividendes provenant d'investissements de portefeuille en vertu du Modèle de Convention).

R (24)

42. Comme l'essentiel des revenus perçus par les OPC consistent en dividendes provenant d'investissements de portefeuille et en intérêts, les revenus seront soumis à des retenues à la source dans le pays de la source en vertu de conventions inspirées du Modèle de Convention. En conséquence,

l'article 23 (Méthode pour éliminer les doubles impositions) du Modèle de Convention prévoit l'utilisation de la méthode d'imputation pour ces revenus, même pour les pays qui utilisent la méthode d'exemption comme principal moyen d'atténuer la double imposition. Toutefois, un droit théorique à un crédit d'impôt étranger n'est pas applicable à une entité qui n'est pas assujettie à l'impôt dans son État de résidence, ce qui est le cas pour la plupart des OPC. En conséquence, si l'OPC est considéré comme résident, le crédit d'impôt étranger est susceptible de rester inutilisé, à moins qu'il n'existe une disposition spécifique d'une convention ou de la législation interne qui autoriserait la transmission de ce crédit d'impôt aux investisseurs de l'OPC. Certains pays autorisent les investisseurs d'un OPC national à demander le bénéfice du crédit d'impôt étranger, du moins dans certaines circonstances.

43. En revanche, si l'OPC est considéré comme transparent dans l'État contractant où il est établi, un investisseur dans cet organisme devrait avoir le droit de demander le bénéfice d'un crédit d'impôt au prorata des impôts retenus à la source qu'il a versés à l'étranger sur les revenus de l'OPC. Cela devrait se faire d'une manière relativement directe (c'est-à-dire en vertu de la législation interne de l'État de l'OPC sinon en vertu de l'article 23 lui-même) si l'investisseur est résident de l'État contractant où est établi l'OPC. Cependant, cela pourrait devenir plus difficile et pourrait nécessiter une législation spécifique si cet État contractant ne considère pas l'OPC comme transparent mais aboutit à l'intégration d'une autre manière, par exemple en exonérant les revenus ou en accordant une déduction au titre des dividendes versés. Certains pays ont adopté une approche différente, en choisissant de « rembourser » à l'OPC les retenues à la source versées à l'étranger (c'est-à-dire en effectuant un versement en espèces à son profit) ; cette approche permet d'éviter la double imposition qui se produirait dans le cas où les investisseurs sont imposables dans l'État contractant où l'OPC est établi, que ce soit parce qu'ils sont résidents de cet État ou, s'il ne sont pas résidents, parce que cet État prélève une retenue à la source lors de la distribution des bénéfices de l'OPC.

44. A l'évidence, la situation pourrait devenir encore plus difficile si l'investisseur est situé dans un État différent et si cet État tiers ne considère pas l'OPC comme transparent. Dans ce cas, il est peu probable que cet État tiers accorde un crédit d'impôt étranger au titre des retenues à la source appliquées aux revenus perçus par l'OPC. De plus, cette situation problématique fait intervenir trois pays différents. En théorie, l'État contractant dans lequel réside l'investisseur ne doit pas appliquer sa convention (si elle existe) avec l'État contractant dans lequel le revenu a sa source du fait que le premier État contractant mentionné considère l'OPC établi dans un État tiers comme le bénéficiaire effectif des revenus. La

convention entre l'État dans lequel l'OPC est établi et l'État dans lequel l'investisseur réside pourrait résoudre le problème en obligeant l'État dans lequel l'investisseur réside à accorder un crédit d'impôt étranger au titre de tous les impôts retenus à la source sur les paiements effectués à l'OPC.

45. Une telle disposition pourrait être rédigée de la manière suivante :

> [ ] Lorsqu'un résident d'un État contractant détient une ou plusieurs parts d'un organisme de placement collectif établi dans l'autre État contractant et que cet organisme perçoit des éléments de revenu qui sont soumis à l'impôt dans un État tiers, le premier État contractant mentionné autorise la déduction fiscale des revenus du résident de cet État contractant pour un montant égal à l'impôt versé dans l'État tiers. Toutefois, cette déduction ne doit pas excéder la part de l'impôt, calculée avant l'octroi de la déduction, qui est imputable au revenu perçu par ce résident du fait de la part de l'organisme de placement collectif qu'il détient, conformément à la législation du premier État contractant mentionné.

46. Certains pays pourraient être réticents à inclure une telle disposition dans une convention parce qu'elle constituerait une solution bilatérale, et par conséquent incomplète, à un problème multilatéral. De ce fait, un État contractant risquerait d'accorder un allégement au titre des impôts versés à un État tiers sans chercher à savoir s'il y aurait réciprocité de la part de cet État tiers. De plus, cela risquerait d'obliger l'État contractant dans lequel l'investisseur réside à offrir un crédit d'impôt plus élevé qu'il n'aurait été si l'investissement avait eu lieu directement. (Cette situation pourrait se produire si l'État dans lequel l'investisseur réside avait négocié avec l'État de la source un taux de retenue à la source sur ce type de revenu moins élevé que celui perçu par l'État où est établi l'OPC.) Enfin, on a fait observer que la disposition proposée pose des questions fondamentales concernant la date de survenance de la double imposition.

47. À ce jour, les investisseurs n'ont pas manifesté d'intérêt pour des demandes adressées au titre d'OPC établis dans des pays tiers et n'ont pas demandé les renseignements qui seraient nécessaires pour présenter de telles demandes. Toutefois, il est possible que d'autres modifications proposées dans le présent rapport soient susceptibles, si elles étaient mises en œuvre, d'accroître l'intérêt des investisseurs pour de telles demandes.

IV. PROBLÈMES SOULEVÉS PAR LE TRAITEMENT ACTUEL DES OPC

48. Comme on l'a vu, la teneur et les conclusions de la section III partent de l'hypothèse selon laquelle les conventions fiscales concernées ne contiennent aucune disposition visant spécifiquement les OPC. Comme les principes énoncés ci-avant sont nécessairement de portée générale, il peut arriver que les conditions de leur application à un type particulier d'OPC ne soient pas claires, que ce soit pour l'OPC, pour les investisseurs ou pour les intermédiaires. C'est pourquoi la section III n'aborde pas la question de savoir s'il est ou non approprié qu'une catégorie particulière d'OPC soit fondée à demander à bénéficier des avantages d'une convention fiscale. En revanche, comme déjà indiqué, il est fondamental que ces conditions soient clairement établies, dans la mesure où elles affectent le calcul de la valeur liquidative qui sert de fondement à tous les achats, ventes et rachats de parts. De ce fait, certains pays ont commencé à inclure dans leurs conventions fiscales des dispositions qui abordent spécifiquement le traitement des OPC. Dans certains cas, ces dispositions confirment simplement le traitement qui aurait été autrement appliqué, mais dans d'autres, elles indiquent que ce traitement a été modifié pour répondre à des objectifs spécifiques de politique publique.

49. Cette partie du rapport est consacrée aux considérations que les pays qui concluent de nouvelles conventions fiscales ou qui amendent des conventions existantes pourront souhaiter prendre en compte pour définir quel traitement réserver à certains OPC existant dans les deux pays contractants concernés. Dans certains cas, les États contractants peuvent prévoir un traitement unique qui s'appliquera à toutes les formes d'OPC couramment rencontrés dans les deux pays. Toutefois, étant donné que de nouvelles formes d'OPC continuent à se multiplier, il semble probable que sur la base des considérations examinées, il apparaîtra que des OPC situés dans les deux États contractants, voire à l'intérieur d'un seul et même État, doivent être traités différemment. Parallèlement, les négociateurs devront garder à l'esprit que certains pays peuvent avoir des difficultés avec une convention prévoyant plusieurs traitements différents pour un même type de personne morale.

R (24)

4.1 *Potentiel de traitement différencié pour des OPC économiquement similaires*

50. La section III montre qu'il pourrait exister des différences significatives dans le traitement d'OPC ayant des formes juridiques différentes et soumis à des régimes fiscaux différents. Ceci est vrai même si l'objectif de l'ensemble des systèmes est d'assurer dans toute la mesure du possible la neutralité entre investissements directs et investissements par le biais d'un OPC. Un

traitement différencié pourrait être considéré comme une violation de l'objectif public général consistant à réserver un traitement similaire à des structures économiquement similaires. De plus, cela pourrait aboutir dans bien des cas à ce que des OPC établis dans un État contractant puissent prétendre au bénéfice d'une convention tandis que les OPC établis dans l'autre État contractant ne le pourraient pas, violant ainsi éventuellement le présupposé implicite de la réciprocité dans les conventions fiscales bilatérales. L'expérience a souvent montré que des situations ainsi déséquilibrées étaient, comme on pouvait s'y attendre, source d'instabilité. Il est en effet politiquement difficile à un pays d'accorder des avantages à des OPC établis dans un autre pays si celui-ci n'accorde pas les mêmes avantages aux OPC situés sur le territoire du premier pays. Cela risque d'inciter plus fortement les pouvoirs publics à refuser les demandes présentées par les OPC, portant ainsi atteinte à l'un des objectifs fondamentaux des conventions fiscales, à savoir éliminer les obstacles à l'investissement transnational.

51. En revanche, les différences de forme juridique et de traitement fiscal dans les deux États contractants peuvent signifier qu'il convient de traiter différemment les OPC dans les deux États. En comparant la fiscalité des OPC dans les deux États, il faudrait envisager une imposition dans l'État de la source et au niveau de l'investisseur (en tenant compte du traitement des investisseurs résidents et des investisseurs non résidents), et non uniquement l'imposition de l'OPC lui-même. L'objectif est de parvenir à assurer la neutralité entre les investissements directs et les investissements effectués par le biais d'un OPC dans le contexte international, de la même façon que l'objectif de la plupart des dispositions nationales concernant le traitement des OPC vise à garantir une telle neutralité dans le contexte purement intérieur. Élaborer des solutions pratiques pour garantir que les OPC couramment rencontrés dans chaque pays pourront bénéficier des avantages prévus par les conventions fiscales, même à des conditions différentes, est sans doute la solution la plus avantageuse à long terme pour les deux pays.

4.2 Risque de chalandage fiscal au moyen des OPC

52. Certains pays craignent aussi qu'un OPC puisse être considéré comme répondant aux conditions techniques pour bénéficier des avantages d'une convention et demander ainsi à bénéficier de ces avantages en son nom propre, ou du moins sans tenir compte de la nature de ses investisseurs. Selon eux, un OPC, lequel n'est généralement pas soumis à une imposition très lourde dans le pays où il a été constitué, pourrait facilement servir de vecteur de chalandage fiscal. En conséquence, il serait peut-être opportun de limiter les avantages qui, en l'absence de restriction, seraient à la portée d'un tel OPC, soit au moyen de règles destinées à lutter contre les abus ou contre le

chalandage fiscal et applicables de façon générale, soit au moyen d'une disposition spécifique consacrée aux OPC.

53. Là aussi, pour déterminer quelle est l'approche convenable, les négociateurs souhaiteront sans doute examiner les caractéristiques économiques des différents types d'OPC les plus répandus dans chacun des États contractants. Par exemple, un OPC qui n'est soumis à aucun impôt dans l'État dans lequel il est établi risque de présenter plus de risque en matière de chalandage fiscal que s'il était lui-même imposable au niveau de l'entité ou si les distributions à des investisseurs non résidents étaient soumises à une retenue à la source.

54. Un certain nombre de pays ont réagi au risque de chalandage fiscal en adoptant des dispositions générales telles que celles évoquées aux paragraphes 13 à 21.4 des Commentaires sur l'article 1 du Modèle de Convention fiscale. Certaines de ces dispositions sont relativement souples et, dans certains cas, elles s'appliquent à toutes les demandes présentées par quelque personne que ce soit pour bénéficier des avantages d'une convention. Dans d'autres pays, il n'existe pas de règles générales s'opposant au chalandage fiscal, mais des règles spécifiques s'appliquant aux OPC. Dans d'autres encore, une disposition générale anti-chalandage fiscal a été prévue, mais des normes plus strictes sont appliquées aux OPC. Les négociateurs élaborant une disposition spécifique au traitement des OPC souhaiteront sans doute également en étudier les effets et assurer sa coordination avec les éventuelles autres dispositions générales de lutte contre le chalandage fiscal figurant dans la convention.

55. Pour ce qui concerne les OPC, une disposition de lutte contre le chalandage fiscal aura généralement pour but de chercher à définir si un OPC est utilisé à de telles fins : il s'agira alors de déterminer si les détenteurs de parts dans cet OPC, ou du moins une proportion spécifique d'entre eux, sont résidents de l'État contractant dans lequel l'OPC est établi ou, dans certains cas, si les détenteurs de parts de l'OPC auraient pu bénéficier d'avantages équivalents s'ils avaient investi directement. Cette dernière approche permet de vérifier que les investisseurs qui auraient pu bénéficier d'avantages au titre des revenus provenant de l'État de la source s'ils avaient perçu ces revenus directement ne se trouvent pas dans une situation moins favorable s'ils investissent par le biais d'un OPC situé dans un pays tiers. Cette approche sert ainsi l'objectif de neutralité entre investissements directs et investissements par le biais d'un OPC. Elle permet également de réduire le risque de double imposition entre l'État de la source et l'État de résidence de l'investisseur, pour autant que les deux soient liés par une convention fiscale. Elle est avantageuse pour les investisseurs, en particulier ceux qui sont issus de petits pays qui auront en conséquence le choix entre une palette plus large d'organismes de

placement. Elle permet aussi d'accroître les économies d'échelle, qui constituent un des principaux avantages économiques des investissements par le biais des OPC. Enfin, l'adoption d'une telle approche permet de simplifier grandement les procédures de discipline fiscale. Ces procédures peuvent en effet être rendues beaucoup plus simples car dans de nombreux cas, la quasi-totalité des investisseurs d'un OPC sont des « bénéficiaires équivalents » en vertu de la portée des conventions bilatérales et du fait que dans ces conventions, les taux sont quasiment toujours compris entre 10 et 15% pour les dividendes provenant d'investissements de portefeuille. Par ailleurs, certains pays ont exprimé des craintes quant au fait que la prise en compte des résidents d'autres pays que le pays de la source et le pays dans lequel l'OPC est établi puisse changer la nature bilatérale de la convention fiscale.

56. Une telle disposition pourrait être structurée de plusieurs façons. La plus simple consiste à prévoir une application binaire : soit 1) une entité peut prétendre à l'intégralité des avantages prévus par la convention si elle remplit les conditions pour en bénéficier, soit 2) elle ne bénéficie d'aucun avantage si les critères ne sont pas remplis. Telle est l'approche standard retenue dans de nombreuses dispositions de lutte contre le chalandage fiscal. Cela étant, cette approche crée un effet de « tout ou rien » qui peut aboutir dans la pratique à refuser des avantages à des investisseurs qui, autrement, auraient été fondés à en bénéficier. Pour cette raison, les pays ayant élaboré des dispositions visant spécifiquement les OPC autorisent généralement ceux-ci à présenter des demandes proportionnelles à une fraction d'investisseurs considérés comme « recevables », que ceux-ci soient définis comme incluant uniquement des résidents de l'État contractant concerné ou incluant également d'autres investisseurs pouvant prétendre au bénéfice de la convention. Les procédures pourraient être encore simplifiées sans que le risque de chalandage fiscal s'en trouve pour autant accru de manière sensible si l'on dispose qu'une fois que l'OPC a franchi un seuil donné pour un nombre d'investisseurs « recevables », il peut bénéficier des avantages prévus à hauteur de 100% des revenus qu'il perçoit. Une telle approche permet d'éviter l'effet de « tout ou rien » évoqué plus haut. Cela étant, cet effet joue de manière équivalente au-dessus du seuil, dans la mesure où certains investisseurs qui n'auraient peut-être pas pu bénéficier des avantages prévus en bénéficieront tout de même. Ceci pourrait militer en faveur de l'adoption d'un seuil élevé. Un seuil élevé se justifierait également dans le cas où une catégorie plus large d'investisseurs, par exemple tous les investisseurs pouvant prétendre aux avantages d'une convention, étaient considérés comme des investisseurs « recevables ». Du fait de ces variables, il vaut mieux laisser le choix du seuil aux négociateurs bilatéraux.

57. Une autre approche possible, adoptée dans un certain nombre de conventions comprenant des dispositions générales de lutte contre le chalandage fiscal, consiste à disposer qu'un OPC coté en bourse dans l'État contractant où il est établi pourra prétendre à bénéficier des avantages de la convention quel que soit le lieu de résidence de ses investisseurs. Une telle disposition a été justifiée par le fait qu'un OPC coté en bourse ne peut pas être très utile à des fins de chalandage fiscal parce que ses actionnaires ou porteurs de parts ne peuvent pas exercer individuellement de contrôle sur lui.

4.3 Possibilité de report d'imposition

58. Certains États de la source peuvent craindre d'éventuels reports d'imposition concernant un OPC soumis à une imposition faible ou nulle et qui capitalise ses revenus au lieu de les distribuer sur une base courante. De leur point de vue, les avantages pour l'OPC devraient être limités à la proportion des investisseurs de l'OPC couramment imposables sur leur part des revenus de l'OPC, selon la même approche adoptée en ce qui concerne les sociétés de personnes. Étant donné qu'une telle approche serait difficile à appliquer dans la pratique à des OPC dont le capital est largement diffusé, pour les raisons décrites au paragraphe 20, les pays préoccupés par la possibilité d'un report d'imposition sont invités à négocier des dispositions qui n'accordent le bénéfice d'une convention qu'aux seuls OPC tenus de distribuer leurs bénéfices de façon courante.

59. D'autres États sont moins préoccupés par cette possibilité de report. Ils estiment que même si l'investisseur n'est pas imposé de façon courante sur les revenus perçus par l'OPC, il le sera en dernier ressort soit sur les sommes distribuées, soit sur les éventuelles plus-values s'il cède ses intérêts dans l'OPC avant que ce dernier ne distribue les revenus. Ces pays sont invités à négocier des dispositions qui octroient le bénéfice d'une convention aux OPC même si ceux-ci ne sont pas contraints de distribuer leurs bénéfices de façon courante. De plus, dans de nombreux pays, le taux d'imposition des revenus d'investissement n'est pas sensiblement supérieur à la retenue à la source de 10-15 % sur les dividendes, de sorte que se procurer un revenu par le biais d'un OPC plutôt que par un placement direct n'offrira que peu ou pas de possibilités de report d'imposition dans le pays de résidence. D'autres estiment que le risque de report dans ces conditions pose surtout un problème pour l'État de résidence des investisseurs. De fait, de nombreux pays ont pris des mesures pour assurer l'imposition courante des revenus d'investissement acquis par leurs résidents par l'intermédiaire d'OPC, indépendamment de la question de savoir si les fonds capitalisent leurs revenus, ce qui réduit encore la possibilité de tels reports. En ce qui concerne le traitement des OPC qui ne sont pas tenus de distribuer leurs revenus sur une base courante, les pays peuvent vouloir vérifier si de telles dispositions ou d'autres facteurs répondent aux

préoccupations décrites dans le paragraphe précédent de telle sorte que le type de limites exposées dans ce paragraphe ne soit pas nécessaire dans les faits.

4.4 Pertes d'avantages préférentiels

60. Dans la plupart des cas, il sera plus simple de traiter l'OPC comme un résident et comme le bénéficiaire effectif des revenus qu'il perçoit. Selon cette approche, l'OPC bénéficierait des taux d'imposition des revenus généralement applicables aux investisseurs de portefeuille. Cette approche ne prévoirait qu'une retenue à la source réduite sur les dividendes. Toutefois, il peut y avoir des cas dans lesquels les pays voudront adopter l'approche de la transparence fiscale pour la totalité de l'OPC ou pour une catégorie de ses parts. Cela peut être le cas, par exemple, lorsque des fonds de pension font partie des investisseurs importants de l'OPC, dans la mesure où ils peuvent avoir droit, aux termes d'une convention, à une exonération totale d'imposition du pays de la source sur certains types de revenus de placement.

61. Lorsqu'il s'agit de savoir s'il faut adopter une telle théorie de la transparence fiscale, cependant, les négociateurs doivent veiller tout particulièrement aux types d'organismes auxquels s'appliqueront ces règles. Il est entendu que les dispositions figurant dans la proposition de Commentaires ci-après ne doivent s'appliquer qu'aux seuls OPC tels qu'ils sont définis au paragraphe 4 et donc être réservés aux fonds (y compris les « fonds de fonds ») dont le capital est largement diffusé, qui détiennent un portefeuille diversifié de titres et qui sont soumis aux règles de protection des investisseurs dans le pays dans lequel ils sont établis. Il convient de proposer des méthodes simplifiées pour déterminer la propriété de ces catégories d'organismes en raison de la difficulté de localiser les revenus d'investissement perçus par l'OPC pour le compte d'investisseurs spécifiques. Lorsque la propriété de l'organisme est suffisamment stable pour permettre au dépositaire, au gérant ou à un autre agent fiduciaire de porter des revenus spécifiques perçus par l'organisme au crédit d'investisseurs spécifiques, on devrait aussi pouvoir déterminer dans quelle mesure les investisseurs individuels ou catégories d'investisseurs sont admis à bénéficier de la convention. Lorsque cette localisation des éléments spécifiques de revenu destinés à des investisseurs spécifiques est manifestement possible, il serait inapproprié d'appliquer l'une des approches moins ciblées prévues dans la proposition de Commentaires.

V. PROPOSITIONS DE MODIFICATION DES COMMENTAIRES CONCERNANT LE TRAITEMENT DES OPC

62. Les propositions suivantes de modification des Commentaires sur l'article 1 traitent des problèmes examinés dans le présent rapport. Cette section commence par les conclusions de la section III concernant l'application des règles actuelles des conventions au cas spécifique des OPC. Vient ensuite un examen d'un certain nombre de dispositions optionnelles qui pourraient être adoptées dans de nouvelles conventions pour répondre aux préoccupations évoquées dans la section IV. Compte tenu des divers facteurs et considérations évoqués dans la section IV, il n'est pas possible de proposer une approche unique de traitement des OPC qui pourrait s'appliquer dans tous les cas de figure.

Ajouter les paragraphes 6.8 à 6.34 ci-après aux Commentaires sur l'article 1 du Modèle de Convention fiscale :

Problèmes transnationaux concernant les organismes de placement collectif

6.8 La plupart des pays ont traité les problèmes fiscaux internes résultant du fait que des groupes de petits investisseurs mettent en commun leurs fonds dans le cadre d'organismes de placement collectif (OPC). En général, le but de ces systèmes est d'assurer la neutralité entre les investissements directs et ceux qui sont effectués par l'intermédiaire d'un OPC. Si ces systèmes sont généralement efficaces lorsque les investisseurs, l'OPC et l'investissement sont situés dans le même pays, des complications se produisent lorsqu'une ou plusieurs parties ou les investissements sont situés dans des pays différents. Ces complications sont examinées dans le rapport du Comité des affaires fiscales intitulé « Rapport sur l'octroi du bénéfice des conventions fiscales au revenu d'organismes de placement collectif »[8] dont les principales conclusions ont été insérées ci-dessous. Aux fins du rapport et en vue de cette discussion, le terme « OPC » est limité aux fonds dont le capital est largement diffusé, qui détiennent un portefeuille diversifié de titres et qui sont soumis aux règles de protection des investisseurs du pays où ils sont établis.

R (24)

Application de la Convention aux OPC

6.9 La principale question qui se pose dans le contexte transnational est de savoir si un OPC doit avoir droit aux bénéfices de la Convention en son nom propre. Afin d'y parvenir dans le cadre de conventions bilatérales qui, comme cette Convention, ne comportent pas de dispositions spécifiques traitant des OPC, un tel organisme devrait être qualifié de « personne » qui est

« résidente » d'un État contractant et qui, en ce qui concerne l'application des articles 10 et 11, est « le bénéficiaire effectif » des revenus qu'elle perçoit.

6.10 Pour déterminer si un OPC doit être traité comme une « personne », il faut commencer par examiner la forme juridique de cet OPC, qui varie sensiblement selon les pays et selon les catégories d'organismes. Dans de nombreux pays, la plupart des OPC prennent la forme de sociétés par actions. Dans d'autres, ce sont normalement des fiducies (*trusts*). Dans d'autres encore, nombre d'OPC sont de simples accords contractuels ou une forme de propriété conjointe. Dans la plupart des cas, l'OPC est traité comme un contribuable ou comme une « personne » aux fins de la loi fiscale de l'État dans lequel il est établi ; par exemple, dans certains pays où les OPC sont couramment établis sous forme de fiducies, c'est soit la fiducie elle-même, soit les fiduciaires agissant collectivement comme tels, qui sont traités comme un contribuable ou une personne au regard de la loi fiscale nationale. Au vu du sens large qu'il convient de donner au terme « personne », le fait que la loi fiscale du pays où cet OPC est établi le traite comme un contribuable est une indication que l'OPC est une « personne » aux fins d'une convention fiscale. Les États contractants souhaitant préciser expressément que, dans ces circonstances, de tels OPC sont des personnes aux fins de leurs conventions peuvent convenir bilatéralement de modifier la définition du terme « personne » afin d'y inclure ces organismes.

6.11 La question de savoir si un OPC est un « résident d'un État contractant » ne dépend pas de son statut juridique (dès lors qu'il est considéré comme une personne) mais de son régime fiscal dans l'État où il est établi. Bien que l'objectif constant des régimes nationaux applicables aux OPC soit de faire en sorte qu'il n'y ait qu'un seul niveau d'imposition, soit celui de l'OPC, soit celui de l'investisseur, les pays atteignent cet objectif de différentes manières. Dans certains États, les détenteurs de parts dans l'OPC sont redevables de l'impôt sur les revenus reçus de l'OPC au lieu que l'OPC soit redevable de l'impôt sur ces revenus. Un tel OPC fiscalement transparent ne serait pas traité comme un résident de l'État contractant dans lequel il est établi parce qu'il n'est pas assujetti à l'impôt dans ledit État.

6.12 Au contraire, dans d'autres États, un OPC est en principe soumis à l'impôt mais ses revenus peuvent être totalement exemptés, par exemple s'il remplit certains critères quant à son objet, ses activités ou son fonctionnement, qui peuvent comporter des conditions quant au montant minimum des revenus distribués, quant aux sources de revenus et parfois quant aux secteurs d'activités. Plus fréquemment, les OPC sont soumis à l'impôt mais la base d'imposition est réduite de diverses manières par référence aux revenus distribués aux investisseurs. Le résultat habituel des déductions au titre des revenus distribués est qu'aucun impôt n'est

effectivement payé. D'autres États imposent les OPC mais à un taux spécifique réduit. Enfin, certains États imposent totalement les OPC mais pratiquent une intégration au niveau de l'investisseur pour éviter la double imposition des revenus de ces organismes. Pour les pays qui estiment, conformément au paragraphe 8.6 des Commentaires sur l'article 4, qu'une personne peut être assujettie à l'impôt même si l'État dans lequel elle est établie n'impose pas d'impôt, l'OPC doit être traité comme un résident de l'État dans lequel il est établi parce qu'il est soumis à un assujettissement complet à l'impôt dans cet État. Même dans le cas où les revenus de l'OPC sont imposés à un taux nul, ou sont exemptés d'impôts, les conditions requises pour être considéré comme un résident peuvent être remplies si celles qui sont requises pour avoir droit à ce taux réduit ou à une exemption sont suffisamment strictes.

6.13 Les pays qui adoptent l'autre point de vue, reflété dans le paragraphe 8.7 des Commentaires sur l'article 4, selon lequel une entité exonérée de l'impôt n'est de ce fait pas assujettie à l'impôt peuvent ne pas considérer tous les OPC décrits dans le paragraphe précédent comme des résidents des États dans lesquels ils sont établis. Les États adoptant ce dernier point de vue et ceux qui négocient avec de tels États sont invités à régler la question dans le cadre de leurs négociations bilatérales.

6.14 Certains pays ont soulevé la question de savoir si un OPC, même s'il s'agit d'une « personne » et d'un « résident », peut être considéré comme le bénéficiaire effectif des revenus qu'il perçoit. Étant donné qu'un « OPC » au sens du paragraphe 6.8 ci-dessus doit avoir un capital largement diffusé, détenir un portefeuille diversifié de titres et être soumis aux règles de protection des investisseurs du pays dans lequel il est établi, cet OPC ou ses gestionnaires assument souvent des fonctions importantes concernant l'investissement et la gestion des actifs de l'OPC. De plus, la position d'un investisseur dans un OPC diffère sensiblement, du point de vue juridique et économique, de celle d'un investisseur qui possède les actifs sous-jacents, de sorte qu'il ne serait pas approprié de traiter l'investisseur dans un tel OPC comme le bénéficiaire effectif des revenus perçus par l'OPC. En conséquence, un organisme qui satisfait à la définition d'un OPC dont le capital est largement diffusé sera aussi traité comme le bénéficiaire effectif des dividendes et intérêts qu'il perçoit dès lors que les gestionnaires de l'organisme disposent de pouvoirs discrétionnaires pour gérer les actifs générant de tels revenus (sauf si une personne physique qui est résidente de cet État et qui aurait perçu ces revenus dans les mêmes circonstances n'aurait pas été considérée comme le bénéficiaire effectif desdits revenus).

R (24)

6.15 Comme ces principes sont nécessairement généraux, leur application à un type particulier d'OPC peut n'être pas claire pour cet organisme, pour les

investisseurs ou pour les intermédiaires. Toute incertitude concernant le droit aux bénéfices d'une convention est particulièrement problématique pour un OPC qui doit tenir compte des sommes qu'il s'attend à percevoir, y compris les avantages fiscaux au titre des retenues à la source prévus par les conventions fiscales, lorsqu'il calcule sa valeur liquidative. La valeur liquidative, qui est calculée en général tous les jours, est la base des prix pratiqués pour les souscriptions et les rachats. Si les avantages au titre des retenues à la source qui sont finalement obtenus par l'OPC ne correspondent pas à ses hypothèses initiales quant au montant et à la date de ces avantages, il y aura un décalage entre la valeur réelle de l'actif et la valeur liquidative utilisée par les investisseurs qui auront entre-temps acheté, vendu sur le marché ou revendu à l'OPC leurs parts de ce dernier.

6.16 Afin d'assurer une plus grande certitude dans le cadre des conventions existantes, les autorités fiscales pourraient souhaiter aboutir à un accord amiable clarifiant le régime applicable à certaines catégories d'OPC dans leurs États respectifs. En ce qui concerne certaines catégories d'OPC, un tel accord pourrait simplement confirmer que cet organisme satisfait aux conditions techniques examinées ci-dessus et a droit par conséquent aux bénéfices de la convention en son nom propre. Dans d'autres cas, l'accord amiable pourrait prévoir un mécanisme administratif permettant à l'OPC de présenter des demandes pour le compte des investisseurs ayant droit aux bénéfices de la convention (voir paragraphes 36 à 40 du Rapport intitulé « Octroi des bénéfices des conventions fiscales aux revenus des organismes de placement collectif » pour un examen de cette question). Bien entendu, un accord amiable ne pourrait aboutir à une réduction des avantages dont l'OPC pourrait normalement bénéficier en vertu d'une convention.

Questions de politique fiscale posées par le traitement actuel des organismes de placement collectif

6.17 Pour les mêmes raisons, il serait souhaitable que les négociateurs de conventions abordent expressément la question du régime applicable aux OPC. Par conséquent, même s'il apparaît que les OPC de chacun des États contractants auraient droit aux bénéfices d'une convention, il pourrait être souhaitable de confirmer publiquement cette position (par exemple, au moyen d'un échange de notes) afin d'assurer une plus grande certitude. Il pourrait également être approprié d'indiquer expressément le droit des OPC aux bénéfices d'une convention en incluant par exemple une clause rédigée de la manière suivante :

R (24)

> Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un organisme de placement collectif qui est établi dans un État contractant et qui reçoit un revenu provenant de l'autre État contractant est traité, aux

fins de l'application de la Convention à ce revenu, de la même manière qu'une personne physique qui est un résident de l'État contractant dans lequel cet organisme est établi et comme le bénéficiaire effectif du revenu qu'il reçoit (à condition qu'une personne physique qui est un résident du premier État qui aurait reçu ce revenu dans les mêmes circonstances aurait été considérée comme le bénéficiaire effectif de ce revenu). Aux fins du présent paragraphe, le terme « organisme de placement collectif » désigne dans le cas de [État A], un [ ] et, dans le cas de [État B], un [ ], ainsi que tout autre fonds d'investissement, accord contractuel ou entité établi dans l'un des États contractants que les autorités compétentes des États contractants conviennent de considérer comme un organisme de placement collectif aux fins du présent paragraphe.

6.18 Toutefois, lors de la négociation de nouvelles conventions ou d'amendements aux conventions existantes, les États contractants peuvent ne pas se borner à clarifier les résultats de l'application d'autres dispositions de la convention aux OPC mais peuvent faire varier ces résultats dans la mesure nécessaire pour atteindre des objectifs de politique fiscale. Par exemple, dans le contexte d'une convention fiscale bilatérale particulière, l'analyse technique pourrait avoir pour résultat qu'un OPC situé dans l'un des États contractants pourrait prétendre aux bénéfices de la convention alors que celui qui est établi dans l'autre État contractant ne le pourrait pas. De ce fait, la convention pourrait paraître déséquilibrée, quoique la question de savoir si elle l'est réellement dépendra des circonstances spécifiques. Si c'est le cas, les États contractants doivent s'efforcer d'aboutir à une solution équitable. Si le résultat pratique dans chacun des États contractants est que la plupart des OPC ne paient en fait aucun impôt, ces États contractants doivent s'efforcer de surmonter les différences de statut juridique dont les conséquences pourraient être que les organismes établis dans l'un des États auraient droit aux bénéfices de la convention alors que ceux de l'autre État se les verraient refuser. Par ailleurs, les différences de forme juridique et de régime fiscal dans les deux États contractants pourraient signifier qu'il y a lieu d'appliquer un régime différent aux OPC des deux États. Si l'on compare l'imposition des OPC dans les deux États, il faut prendre en compte l'imposition dans l'État de la source et au niveau de l'investisseur et non pas seulement l'imposition au niveau de l'OPC lui-même. L'objectif est de parvenir à la neutralité entre un investissement direct et un investissement par le biais d'un OPC dans le contexte international, de même que l'objectif de la plupart des dispositions nationales relatives au traitement des OPC est de parvenir à la neutralité dans un contexte purement national.

R (24)

6.19 Un État contractant peut également souhaiter rechercher si les dispositions existantes d'une convention sont suffisantes pour empêcher

l'OPC d'être utilisé d'une manière potentiellement abusive. Il est possible qu'un OPC puisse satisfaire toutes les conditions requises pour demander les bénéfices d'une convention en son nom propre, même si, en pratique, ces revenus sont soumis à un impôt faible ou nul. Dans ce cas, l'OPC offrirait aux résidents de pays tiers des bénéfices d'une convention dont ils n'auraient pu bénéficier s'ils avaient investi directement. En conséquence, il pourrait être souhaitable de limiter les bénéfices qui pourraient normalement être accordés à de tels OPC, soit par des règles anti-abus ou anti-chalandage fiscal d'application générale (telles qu'elles sont examinées sous la rubrique « Usage incorrect de la Convention » ci-dessous) ou par une disposition spécifique traitant des OPC.

6.20 Lorsqu'ils auront à décider si une telle disposition est nécessaire, les États contractants s'efforceront de prendre en compte les caractéristiques économiques, y compris les possibilités de chalandage fiscal, que présentent les divers types d'OPC utilisés dans chacun des États contractants. Par exemple, un OPC qui n'est soumis à aucune imposition dans l'État dans lequel il est établi peut présenter plus de risques de chalandage fiscal que si l'OPC lui-même est soumis à un impôt au niveau de l'entité ou si les revenus distribués à des investisseurs non résidents sont soumis à la retenue à la source.

Exemples de dispositions modifiant le traitement des OPC

6.21 Lorsque les États contractants ont convenu qu'une disposition spécifique traitant des OPC est nécessaire pour répondre aux préoccupations indiquées aux paragraphes 6.18 à 6.20, ils peuvent inclure dans la convention bilatérale la disposition suivante :

a) Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un organisme de placement collectif qui est établi dans un État contractant et qui reçoit un revenu provenant de l'autre État contractant est traité, aux fins de l'application de la Convention à ce revenu, de la même manière qu'une personne physique qui est un résident de l'État contractant dans lequel cet organisme est établi et comme le bénéficiaire effectif du revenu qu'il reçoit (à condition qu'une personne physique qui est un résident du premier État qui aurait reçu ce revenu dans les mêmes circonstances aurait été considérée comme le bénéficiaire effectif de ce revenu), mais seulement dans la mesure où les bénéfice effectif des participations dans cet organisme de placement collectif appartient à des bénéficiaires équivalents.

b) Aux fins du présent paragraphe :

(*i*) le terme « organisme de placement collectif » désigne, dans le cas de [État A], un [ ] et, dans le cas de [État B], un [ ], ainsi que tout autre fonds d'investissement, accord contractuel ou entité établi dans l'un des États contractants que les autorités compétentes des États contractants conviennent de considérer comme un organisme de placement collectif aux fins du présent paragraphe ; et

(*ii*) le terme « bénéficiaire équivalent » désigne un résident de l'État contractant dans lequel l'OPC est établi ainsi qu'un résident de tout autre État avec lequel l'État contractant d'où le revenu provient a conclu une convention fiscale concernant le revenu prévoyant un échange effectif et complet de renseignements qui, s'il recevait le revenu pour lequel les bénéfices de cette Convention sont demandés, aurait droit en vertu de cette autre convention, ou en vertu du droit interne de l'État contractant d'où provient le revenu, à un taux d'imposition applicable à ce revenu qui ne soit pas plus élevé que le taux demandé en vertu de cette Convention par l'OPC en ce qui concerne ce revenu.

6.22 Il est prévu que les États contractants introduiront, au sous-alinéa *b*)(*i*), des renvois spécifiques aux dispositions pertinentes de la législation fiscale ou de la législation sur les valeurs mobilières concernant les OPC en question. Dans la décision concernant le traitement à appliquer à certains OPC particuliers, les États contractants devraient tenir compte des considérations de politique fiscale mentionnées ci-dessus. Les négociateurs pourraient convenir que les différences économiques dans le régime applicable aux OPC dans les deux États contractants, ou même dans le cadre du même État contractant, justifient une différence de traitement dans la convention fiscale. Dans ce cas, une combinaison des dispositions de cette section pourrait être insérée dans la convention.

6.23 L'effet de l'octroi des bénéfices d'une convention fiscale à l'OPC dans la mesure où il appartient à des « bénéficiaires équivalents », selon la définition du sous-alinéa *b*)(*ii*), est de faire en sorte que les investisseurs qui auraient eu droit à des bénéfices concernant un revenu provenant de l'État de la source s'ils avaient reçu ce revenu directement, ne se trouvent pas placés dans une situation plus défavorable en investissant par l'intermédiaire d'un OPC établi dans un pays tiers. Cette approche répond donc aux objectifs de neutralité entre les investissements directs et les investissements par l'intermédiaire d'un OPC. Elle réduit par ailleurs le risque de double imposition entre l'État de la source et l'État de résidence de l'investisseur, dans la mesure où il existe une convention fiscale entre eux. Elle est bénéfique pour les investisseurs, notamment ceux des petits pays, qui bénéficieront de ce fait d'un choix plus large d'instruments d'investissement. Elle accroît par ailleurs les économies

R (24)

d'échelle, qui constituent l'un des avantages économiques principaux de l'investissement par l'intermédiaire d'OPC. Enfin, l'adoption de cette approche simplifie considérablement les procédures administratives. Dans de nombreux cas, presque tous les investisseurs d'un OPC seront des « bénéficiaires équivalents » étant donné le nombre de pays couverts par des conventions bilatérales et le fait que les taux prévus dans ces conventions à l'égard des dividendes de portefeuille soient presque toujours compris entre 10 et 15 pour cent.

6.24 Par ailleurs, la disposition en question empêche l'utilisation d'un OPC par des investisseurs pour obtenir un régime fiscal plus favorable que celui qu'ils auraient obtenu en investissant directement. Ce résultat est obtenu par la comparaison de taux dans le cadre de la définition du « bénéficiaire équivalent ». En conséquence, la comparaison appropriée est effectuée entre le taux demandé par l'OPC et le taux que l'investisseur aurait pu demander s'il avait reçu le revenu directement. Par exemple, supposons qu'un OPC établi dans l'État B reçoive des dividendes d'une société qui réside dans dans l'État A. Soixante-cinq pour cent des investisseurs de l'OPC sont des résidents individuels de l'État B ; 10 pour cent sont des fonds de pension établis dans l'État C et 25 pour cent sont des particuliers résidant dans l'État C. En vertu de la convention fiscale entre l'État A et l'État B, les dividendes de portefeuille sont soumis à un taux maximum d'imposition à la source de 10 pour cent. En vertu de la convention fiscale entre l'État A et l'État C, les fonds de pension sont exonérés d'impôts dans le pays de la source et les autres dividendes de portefeuille sont soumis à l'impôt à un taux maximum de 15 pour cent. Les conventions entre A et B et entre A et C comportent des dispositions prévoyant des échanges effectifs et complets de renseignements. Dans ces conditions, 75 pour cent des investisseurs dans l'OPC – les résidents individuels de l'État B et les fonds de pension établis dans l'État C – sont des bénéficiaires équivalents.

6.25 Un État de la source peut aussi craindre le report potentiel d'imposition lorsqu'un OPC est soumis à un impôt faible ou nul et peut capitaliser ses revenus au lieu de les distribuer de façon courante. Ces États peuvent être tentés de limiter les bénéfices de la convention à la proportion des investisseurs de l'OPC qui sont imposables de façon courante sur leur part des revenus de l'OPC. Toutefois, cette approche s'est révélée difficile à appliquer concrètement à des OPC dont le capital est largement diffusé. Les pays préoccupés par la possibilité d'un tel report d'imposition peuvent vouloir négocier des clauses qui n'accordent les bénéfices d'une convention qu'aux seuls OPC qui sont tenus de distribuer leurs bénéfices de façon courante. D'autres pays peuvent en revanche être moins préoccupés par ce risque de report. Ils peuvent considérer que, même si l'investisseur n'est pas imposé de façon courante sur les revenus reçus par l'OPC, il sera en fin de

compte imposé soit sur les sommes distribuées, soit sur les éventuelles plus-values dans le cas où il cèderait ses parts de l'OPC avant que ce dernier ne distribue les revenus. Ces pays peuvent souhaiter négocier des dispositions qui accordent les bénéfices aux OPC même s'ils ne sont pas tenus de distribuer leurs revenus sur une base courante. De plus, dans de nombreux pays, le taux d'imposition applicable aux revenus d'investissement n'est pas sensiblement plus élevé que la retenue à la source sur les dividendes prévue par les conventions, de sorte qu'il n'y aurait qu'une possibilité minime, voire nulle, de parvenir à un report de l'impôt du pays de résidence en obtenant ces revenus par le biais d'un fonds de placement plutôt qu'en procédant à un investissement direct. En outre, de nombreux pays ont pris des mesures pour assurer l'imposition courante des revenus d'investissements que leurs résidents obtiennent par le biais de fonds de placement, indépendamment de la question de savoir si ces fonds capitalisent ces revenus, ce qui réduit encore les possibilités de tels reports. En ce qui concerne le traitement des OPC qui ne sont pas tenus de distribuer leurs revenus sur une base courante, les pays peuvent vouloir examiner si ces facteurs, ou d'autres facteurs, répondent aux préoccupations décrites ci-dessus de telle sorte que le type de limites exposées dans ce paragraphe ne soit pas nécessaire dans les faits.

6.26 Certains États estiment que tenir compte de tous les investisseurs admis aux bénéfices de conventions, y compris ceux d'États tiers, modifierait le caractère bilatéral de ces conventions. Ces États pourraient préférer n'accorder les bénéfices d'une convention fiscale à un OPC que dans la mesure où les investisseurs dans cet organisme sont des résidents de l'État contractant dans lequel il est établi. Dans ce cas, la disposition serait rédigée de la manière suivante :

a) Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un organisme de placement collectif qui est établi dans un État contractant et qui reçoit un revenu provenant de l'autre État contractant est traité, aux fins de l'application de la Convention à ce revenu, de la même manière qu'une personne physique qui est un résident de l'État contractant dans lequel cet organisme est établi et comme le bénéficiaire effectif du revenu qu'il reçoit (à condition qu'une personne physique qui est un résident du premier État qui aurait reçu ce revenu dans les mêmes circonstances aurait été considérée comme le bénéficiaire effectif de ce revenu), mais seulement dans la mesure où les bénéfice effectif des participations dans cet organisme de placement collectif appartient à des résidents de l'État contractant dans lequel l'organisme est établi.

b) Aux fins du présent paragraphe, le terme « organisme de placement collectif » désigne dans le cas de [État A], un [ ] et, dans le cas de

[État B], un [ ], ainsi que tout autre fonds d'investissement, accord contractuel ou entité établi dans l'un des États contractants que les autorités compétentes des États contractants conviennent de considérer comme un organisme de placement collectif aux fins du présent paragraphe.

6.27 Bien que l'approche purement proportionnelle exposée aux paragraphes 6.21 et 6.26 comporte une protection contre le chalandage fiscal, elle risque aussi d'imposer des charges administratives considérables, dans la mesure où un OPC devra s'efforcer de déterminer le droit aux bénéfices d'une convention de chaque investisseur individuel. Un État contractant peut décider que le fait qu'une part importante des investisseurs d'un OPC ait droit aux bénéfices d'une convention constitue une protection appropriée contre le chalandage fiscal et qu'il est donc justifié de définir un seuil de participation au capital au-delà duquel les bénéfices de la convention seront accordés à tous les revenus reçus par l'OPC. L'insertion d'un tel seuil permettrait également d'alléger le fardeau administratif qui existerait par ailleurs. Si les États le souhaitent, la phrase suivante pourrait donc être ajoutée à la fin de l'alinéa *a*) :

Cependant, si le bénéfice effectif d'au moins [ ] pour cent des participations dans cet organisme de placement collectif appartient à des [bénéficiaires équivalents][résidents de l'État contractant dans lequel l'organisme de placement collectif est établi], l'organisme de placement collectif est traité de la même manière qu'une personne physique qui est un résident de l'État contractant dans lequel cet organisme est établi et comme le bénéficiaire effectif de tous les revenus qu'il reçoit (à condition qu'une personne physique qui est un résident de cet État qui aurait reçu ces revenus dans les mêmes circonstances aurait été considérée comme le bénéficiaire effectif de ces revenus).

6.28 Dans certains cas, les États contractants pourront vouloir retenir une approche différente de celles des paragraphes 6.17, 6.21 et 6.26 à l'égard de certains types d'OPC et considérer que l'OPC demande les bénéfices d'une convention pour le compte des investisseurs plutôt qu'en son nom propre. Cela peut être le cas, par exemple, si un pourcentage élevé de détenteurs de parts de l'OPC pris dans leur ensemble, ou d'une catégorie de parts de l'OPC, sont des fonds de pension qui sont exonérés d'impôt dans le pays de la source selon les dispositions de la convention pertinente équivalentes à celles décrites dans le paragraphe 69 des Commentaires sur l'article 18. Afin que les investisseurs ne perdent pas le bénéfice des taux préférentiels auxquels ils auraient pu prétendre s'ils avaient procédé à un investissement direct, les États contractants peuvent convenir vis-à-vis de tels OPC, d'une clause formulée de la façon suivante (même s'ils adoptent l'une des

approches des paragraphes 6.17, 6.21 ou 6.26 en ce qui concerne les autres types d'OPC) :

a) Un organisme de placement collectif visé à l'alinéa *c*) qui est établi dans un État contractant et qui reçoit des revenus provenant de l'autre État contractant n'est pas traité comme un résident de l'État contractant dans lequel il est établi, mais peut demander, pour le compte des détenteurs effectifs des participations dans cet organisme de placement collectif, les réductions d'impôts, exonérations ou autres bénéfices auxquels ces détenteurs auraient eu droit en vertu de cette Convention s'ils avaient reçu ces revenus directement.

b) Un organisme de placement collectif ne peut présenter de demande de bénéfices en vertu de l'alinéa *a*) pour le compte de tout détenteur effectif de parts de cet organisme si le détenteur de parts a lui-même présenté une demande individuelle au titre de revenus reçus par l'organisme de placement collectif.

c) Ce paragraphe s'applique, dans le cas de [État A], à un [ ] et, dans le cas de [État B], à un [ ], ainsi qu'à tout autre fonds d'investissement, accord contractuel ou entité établi dans l'un des États contractants auquel les autorités compétentes des États contractants conviennent d'appliquer le présent paragraphe.

En vertu de cette disposition, l'OPC ne pourra cependant formuler des demandes qu'au nom des résidents de l'État contractant où il est établi. Si, pour les raisons indiquées au paragraphe 6.23, les États contractants jugeaient souhaitable d'autoriser l'OPC à présenter des demandes au nom des résidents d'États tiers pouvant être admis aux bénéfices d'une convention, ce résultat pourrait être obtenu en remplaçant les mots « cette Convention » par « toute convention à laquelle l'autre État contractant est partie » à l'alinéa *a*). Si, comme on peut l'attendre, les États contractants conviennent que le traitement prévu dans ce paragraphe doit uniquement s'appliquer à des types spécifiques d'OPC, il sera nécessaire de vérifier que les types d'OPC énumérés dans l'alinéa *c*) ne comprennent aucun des types d'OPC énumérés dans une clause plus générale comme celles des paragraphes 6.17, 6.21 ou 6.26 de telle sorte que le traitement d'un type spécifique d'OPC soit fixé et non pas optionnel. Les pays souhaitant permettre aux différents OPC de choisir leur traitement, soit en ce qui concerne l'OPC dans son ensemble, soit en ce qui concerne une ou plusieurs catégories d'intérêts dans l'OPC, sont libres de modifier le paragraphe à cet effet.

R (24)

6.29 Selon l'approche adoptée au paragraphe 6.21 et au paragraphe 6.26 ou au paragraphe 6.28, il sera nécessaire pour l'OPC de déterminer la proportion de ses détenteurs de parts qui auraient eu droit aux bénéfices de la

convention s'ils avaient investi directement. Comme la répartition des parts d'un OPC change fréquemment et que ces parts sont souvent détenues à travers des intermédiaires, l'OPC et ses gestionnaires ne connaissent souvent pas eux-mêmes les noms et le statut au regard de la convention des bénéficiaires effectifs de parts. Il serait difficile en pratique pour l'OPC de collecter de tels renseignements auprès des intermédiaires en question sur une base journalière. En conséquence, il faudrait que les États contractants acceptent des approches commodes et fiables qui ne nécessitent pas un tel suivi journalier.

6.30 Par exemple, dans de nombreux pays, le secteur des OPC est dans une large mesure national, la grande majorité des investisseurs résidant dans le pays où l'OPC est établi. Dans certains cas, les règles fiscales dissuadent les investissements étrangers dans ces OPC en appliquant une retenue à la source sur les revenus distribués, ou bien les législations relatives aux valeurs mobilières peuvent sérieusement limiter l'offre de placements aux non-résidents. Les gouvernements devraient examiner si ces dispositions ou d'autres fournissent une protection suffisante contre les investissements de résidents de pays tiers n'ayant pas droit aux bénéfices d'une convention. Il pourrait être approprié, par exemple, de considérer qu'un OPC appartient à des résidents de l'État dans lequel il est établi si l'OPC a limité la distribution de ses actions ou de ses parts à l'État dans lequel il est établi ou à d'autres États qui accordent des avantages similaires dans leurs conventions avec l'État de la source.

6.31 Dans d'autres cas, les parts dans l'OPC sont offertes à des investisseurs dans de nombreux pays. Bien que l'identité des investisseurs individuels change tous les jours, la part des investisseurs de l'OPC qui ont droit aux bénéfices d'une convention est susceptible de se modifier relativement lentement. En conséquence, une approche raisonnable consisterait à obliger l'OPC à collecter auprès d'autres intermédiaires, aux dates indiquées, des informations permettant à l'OPC de déterminer la proportion des investisseurs ayant droit aux bénéfices de conventions fiscales. Ces informations pourraient être demandées à la fin de l'année civile ou fiscale ou, si la situation du marché suggère que la rotation des investisseurs est élevée, plus fréquemment, mais pas plus souvent qu'à la fin de chaque trimestre de l'année civile. L'OPC pourrait ensuite présenter une demande sur la base d'une moyenne des sommes en question au cours d'une période définie d'un commun accord. Dans l'adoption de telles procédures, il faudrait veiller à choisir des dates d'évaluation permettant à l'OPC de disposer d'un temps suffisant pour actualiser les informations qu'il communique aux autres payeurs afin d'assurer l'exactitude des prélèvements à la source au début de chaque période.

6.32 Une autre approche consisterait à ce qu'un OPC coté dans l'État contractant dans lequel il est établi soit admis aux bénéfices d'une convention quel que soit le pays de résidence de ses investisseurs. Cette clause a été justifiée par le fait qu'un OPC coté ne peut pas servir efficacement à des fins de chalandage fiscal parce que les actionnaires ou détenteurs de parts d'un tel OPC ne peuvent pas exercer individuellement de contrôle sur lui. Une telle clause pourrait être formulée de la façon suivante :

a) Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un organisme de placement collectif qui est établi dans un État contractant et qui reçoit un revenu provenant de l'autre État contractant est traité, aux fins de l'application de la Convention à ce revenu, de la même manière qu'une personne physique qui est un résident de l'État contractant dans lequel cet organisme est établi et comme le bénéficiaire effectif du revenu qu'il reçoit (à condition qu'une personne physique qui est un résident de cet État qui aurait reçu ce revenu dans les mêmes circonstances aurait été considérée comme le bénéficiaire effectif de ce revenu), si la principale catégorie d'actions ou de parts de l'organisme de placement collectif est cotée et régulièrement négociée sur une bourse de valeurs réglementée dans cet État.

b) Aux fins du présent paragraphe, le terme « organisme de placement collectif » désigne dans le cas de [État A], un [ ] et, dans le cas de [État B], un [ ], ainsi que tout autre fonds d'investissement, accord contractuel ou entité établi dans l'un des États contractants que les autorités compétentes des États contractants conviennent de considérer comme un organisme de placement collectif aux fins du présent paragraphe.

6.33 Chacune des dispositions des paragraphes 6.17, 6.21, 6.26 et 6.32 traite l'OPC comme un résident et le bénéficiaire effectif du revenu qu'il reçoit aux fins de l'application de la Convention à ce revenu, ce qui offre la simplicité de pouvoir prévoir un taux réduit de retenue à la source pour chaque type de revenu. Ces clauses ne doivent pas pour autant être interprétées comme une quelconque restriction du droit de l'État de la source à imposer ses propres résidents qui sont investisseurs dans l'OPC. De toute évidence, ces clauses sont destinées à traiter l'imposition dans l'État de la source des revenus de l'OPC et non l'imposition dans l'État de résidence de ses investisseurs (cette conclusion est analogue à celle qui figure plus haut au paragraphe 6.1 concernant les sociétés de personnes). Les États qui souhaitent confirmer ce point dans le texte des dispostions sont libres de les amender en conséquence, ce qui peut se faire en ajoutant la phrase suivante : « Cette disposition ne doit pas être interprétée comme imposant une quelconque restriction au droit d'un État contractant d'imposer les résidents de cet État ».

R (24)

6.34 De même, chacune de ces dispositions n'est destinée qu'à faire en sorte que les caractéristiques spécifiques de l'OPC ne l'amèneront pas à être traité autrement que comme le bénéficiaire effectif des revenus qu'il perçoit. En conséquence, un OPC sera traité comme le bénéficiaire effectif de tous les revenus qu'il reçoit. Ces dispositions ne sont cependant pas destinées à placer l'OPC dans une position différente ou plus avantageuse que d'autres investisseurs au regard d'aspects du critère du bénéficiaire effectif qui sont sans rapport avec la nature même d'un OPC. En conséquence, lorsqu'une personne physique qui reçoit un revenu dans certaines circonstances n'est pas considérée comme le bénéficiaire effectif de ce revenu, un OPC recevant ce revenu dans les mêmes circonstances ne devrait pas être réputé être le bénéficiaire effectif de ce revenu. Ce résultat est confirmé par la restriction placée entre parenthèses qui limite l'application de la disposition à des situations dans lesquelles une personne physique se trouvant dans les mêmes circonstances aurait été traitée comme le bénéficiaire effectif du revenu.

Notes

1. Ces chiffres ne tiennent pas compte des sommes détenues par l'intermédiaire de fonds de capital investissement ou de fonds spéculatifs. ICI 2009 Fact Book. *http://www.icifactbook.org/pdf/09_fb_table58.pdf*.
2. Dans la suite de ce document, le terme « conseiller » sera utilisé pour désigner la personne qui a des responsabilités de gestionnaire de portefeuilles, qu'il s'agisse d'un gestionnaire ou d'un conseiller sous-traitant.
3. *http://www.icifactbook.org/pdf/08_fb_table04.pdf*.
4. « Asset management in the UK 2007 », publié par l'Investment Management Association, Royaume-Uni (*www.investmentuk.org*).
5. Les données relatives aux placements détenus par les OPC japonais sont publiées par l'Investment Trust Association à l'adresse *http://www.toushin.or.jp/result/index.html*.
6. Par exemple, en juin 2008, environ 70% des actifs gérés par des OPC domiciliés en Suisse étaient investis hors de ce pays (Voir Banque nationale suisse (BNS), Bulletin mensuel de statistiques économiques, octobre 2008 (*http://www.snb.ch/en/iabout/stat/statpub/statmon/stats/statmon*)).
7. Directive 85/611/CEE du Conseil du 20 décembre 1985 portant coordination des dispositions législatives, réglementaires et administratives concernant certains organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM), telle qu'elle a été modifiée.
8. Ce rapport est reproduit à la page R(24)-1 du volume II du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE.

Questions posées par les permis/crédits d'émission au regard des conventions fiscales

(adopté par le Comité des affaires fiscales le 26 juin 2014)

Table des matières

1. Informations générales sur les programmes d'échange de droits d'émission . . . . . R(25)-2

2. Questions soulevées par l'application des conventions fiscales aux permis/crédits d'émission . . . . . R(25)-5
   - A. Attribution de permis d'émission . . . . . R(25)-5
   - B. Attribution de REC et d'URE . . . . . R(25)-6
   - C. Échange de permis/crédits d'émission . . . . . R(25)-10
     1. Article 7 (Bénéfices des entreprises) . . . . . R(25)-11
     2. Article 13 (Gains en capital) . . . . . R(25)-11
     3. Article 6 (Revenus immobiliers) . . . . . R(25)-12
     4. Article 8 (Navigation maritime, intérieure et aérienne) et paragraphe 3 de l'article 13 . . . . . R(25)-15
     5. Article 12 (Redevances) . . . . . R(25)-16
     6. Article 21 (Autres revenus) . . . . . R(25)-17
     7. Désaccords possibles concernant le traitement conventionnel . . . . . R(25)-17

3. Propositions de modification des commentaires . . . . . R(25)-18

Notes . . . . . R(25)-20

Glossaire des termes techniques utilisés dans ce rapport

Pays de l'annexe I : Les pays industrialisés mentionnés à l'annexe I de la CCNUCC qui ont ratifié le Protocole de Kyoto à cette Convention *[voir le paragraphe 2 et la note de bas de page 5]*

Pays non visés par l'annexe I : *[voir le paragraphe 6 et la note de bas de page 6]*

UQA : Unités de quantité attribuée *[voir le paragraphe 4]*

EU ETS : Système européen d'échange de quotas d'émission *[voir le paragraphe 11]*

MDP : Mécanisme pour un développement propre *[voir le paragraphe 6]*

REC : Réductions d'émissions certifiées *[voir le paragraphe 6]*

MOC : Mise en œuvre conjointe *[voir le paragraphe 7]*

URE : Unités de réduction des émissions *[voir le paragraphe 7]*

CCNUCC : *Convention cadre des Nations Unies sur les changements climatiques*, entrée en vigueur en 1994 *[voir le paragraphe 2]*

1. INFORMATIONS GÉNÉRALES SUR LES PROGRAMMES D'ÉCHANGE DE DROITS D'ÉMISSION

1. Les efforts visant à limiter les émissions liées au réchauffement climatique mondial ont entraîné un intérêt accru pour les programmes d'échange de droits d'émission et une plus grande utilisation de ces programmes comme mécanisme permettant de réduire les émissions de dioxyde de carbone (CO_2) et d'autres gaz à effet de serre dans des conditions économiquement efficaces. Dans le cadre de ces programmes, un organisme public national ou un organisme international fixe un plafond ou une limite au volume total des émissions d'un polluant spécifique. Ce volume total d'émissions est ensuite réparti entre les producteurs du polluant sous la forme de permis fongibles, dont chacun représente le « droit » d'émettre une quantité donnée du polluant[1]. Les permis d'émissions sont transférables (négociables), de sorte que les producteurs qui émettent moins de polluant que la quantité autorisée par leurs permis peuvent vendre les permis « excédentaires » à d'autres producteurs ou à des intermédiaires. Le total des émissions –et donc la quantité totale de permis – ne peut pas dépasser le plafond, qui est généralement abaissé progressivement afin d'atteindre un objectif national ou régional de réduction des émissions. À la fin de chaque

R (25)

période d'engagement, les producteurs doivent restituer des permis pour couvrir leurs émissions au cours de la période ou acquitter des amendes.

2. Des programmes d'échange de droits d'émission ont été adoptés par différents pays, dans le cadre de la stratégie mondiale de réduction des émissions de gaz à effet de serre. En vertu de la *Convention cadre des Nations Unies sur les changements climatiques (CCNUCC)*[2], entrée en vigueur en 1994, un certain nombre de pays ont accepté d'élaborer et de mettre en œuvre des programmes nationaux (et, le cas échéant, régionaux) contenant des mesures destinées à atténuer le changement climatique imputable à ces émissions. Cependant, la CCNUCC n'impose pas de limites obligatoires des émissions (ni ne prévoit de mécanismes d'application). Le Protocole de Kyoto[3] à cette Convention, entré en vigueur en 2005, fixe des objectifs contraignants pour 37 pays industrialisés et pour l'Union européenne en matière de limitation ou de réduction des émissions de gaz à effet de serre (appelés « objectifs de Kyoto » ci-après)[4]. Ces pays sont souvent appelés les « pays de l'annexe I »[5].

3. Aux termes de la CCNUCC, les pays sont supposés atteindre leurs objectifs de réduction des émissions principalement par des moyens nationaux. Le Protocole de Kyoto offre aux pays de l'annexe I trois mécanismes flexibles supplémentaires fondés sur le marché pour atteindre leurs objectifs d'émissions.

4. Le premier de ces mécanismes fondés sur le marché est l'échange international de droits d'émission, prévu par l'article 17 du Protocole de Kyoto. Les objectifs d'émission fixés pour les pays visés à l'annexe I sont exprimés en « quantités attribuées », elles-mêmes divisées en « unités de quantité attribuée » (UQA), chaque UQA représentant le droit d'émettre une tonne métrique de CO_2. L'échange international de droits d'émission permet à un pays qui a ramené ses émissions au-dessous de son objectif de Kyoto de revendre ses UQA « excédentaires » à d'autres pays dont les émissions dépassent leurs objectifs.

5. Les programmes d'échange de droits d'émission tels que le système européen d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre (EU ETS) complètent le mécanisme d'échange entre pays prévu par le Protocole de Kyoto en autorisant l'échange de permis d'émission entre parties privées. Dans le cadre de ces programmes – qui sont généralement coordonnés avec les objectifs d'émission nationaux fixés par le Protocole de Kyoto –, un organisme national ou international alloue des permis d'émissions à des entreprises en fonction de critères déterminés, en vue d'atteindre les objectifs nationaux et/ou régionaux fixés par le Protocole de Kyoto au moindre coût économique global.

6. Le deuxième mécanisme fondé sur le marché prévu par le Protocole de Kyoto est le mécanisme pour un développement propre (MDP) défini à

l'article 12 du Protocole. Le MDP est un mécanisme axé sur des projets, en vertu duquel les projets homologués de réduction ou de suppression des émissions menés dans des pays non visés par l'annexe I[6] génèrent des crédits sous forme de réductions d'émissions certifiées (REC). Les REC sont négociables et les pays figurant à l'annexe I peuvent les utiliser pour atteindre une partie de leurs objectifs de Kyoto. Les projets envisagés au titre du MDP sont soumis à une procédure détaillée de validation et d'enregistrement. Les REC sont octroyées aux participants du projet par le conseil exécutif du MDP dès lors qu'une « entité opérationnelle désignée » certifie que le projet correspondant a abouti à une réduction réelle, supplémentaire, mesurable et vérifiable des émissions de gaz à effet de serre.

7. Le troisième mécanisme fondé sur le marché prévu par le Protocole de Kyoto est celui de la mise en œuvre conjointe (MOC), définie à l'article 6 du Protocole. Comme le MDP, la MOC est un mécanisme axé sur des projets, en vertu duquel des unités de réduction des émissions (URE) peuvent être générées par des « parties éligibles » à partir de projets approuvés de réduction ou de suppression des émissions menés dans un autre pays. À la différence du MDP, les deux pays concernés sont soumis à des engagements de réduction ou de limitation des émissions en vertu du Protocole de Kyoto (ils figurent tous deux à l'annexe I). Un projet MOC doit déboucher sur des réductions réelles, mesurables et vérifiables des émissions, qui viennent s'ajouter à celles qui auraient été obtenues dans le pays hôte en l'absence du projet. Lorsque de telles réductions des émissions se produisent, et après vérification par une « entité indépendante accréditée » visée à l'article 6, le pays hôte octroie des URE aux participants du projet MOC en « convertissant »[7] des UQA. Comme les REC, les URE peuvent être échangées et utilisées par des pays figurant à l'annexe I pour atteindre leurs objectifs de Kyoto.

8. Le cadre international établi par le Protocole de Kyoto énonce uniquement des exigences générales concernant les projets au titre du MDP et de la MOC. Par conséquent, ces projets peuvent être structurés selon des modalités différentes, et cette diversité se reflète dans les participants aux projets, ainsi que dans les fonctions exercées, les risques assumés et les autres contributions de ces participants. Les questions telles que la structure d'un projet MDP ou MOC, le droit d'usage et la propriété juridique des REC et URE générées par ces projets seront donc examinées à la lumière du cadre juridique propre au pays hôte régissant ces projets, ainsi que des dispositions des accords contractuels conclus entre les participants au projet[8].

R (25)

9. Les programmes nationaux et régionaux d'échange de droits d'émission sont généralement conçus pour tenir compte des mécanismes MDP et MOC. Par exemple, les entreprises peuvent habituellement utiliser les REC générées par des projets MDP et les URE générées par des projets MOC pour satisfaire à

leurs obligations visées par le système européen d'échange de quotas d'émission (EU ETS), sous réserve de certaines limites. Le système néo-zélandais d'échange de droits d'émission (NZ ETS) autorise également l'utilisation de REC et d'URE.

10. Les programmes d'échange de droits d'émission posent un certain nombre de problèmes fiscaux de caractère national et international. Ce rapport traite des questions liées aux conventions fiscales qui pourraient être soulevées par l'attribution, par une autorité nationale ou régionale, de permis d'émission, l'achat ou la vente de ces permis entre pays, et l'attribution et l'échange de REC et d'URE. Dans le cadre de ce rapport, les droits d'émission, les REC et URE sont parfois traités séparément ; dans d'autres cas, ils sont regroupés sous l'appellation « permis/crédits d'émission ». Par ailleurs, l' « attribution » de droits/crédits d'émission vise l'attribution de ces droits/crédits à la personne ou aux personnes qui ont légalement le droit de les obtenir initialement de l'autorité qui les attribue.

2. QUESTIONS SOULEVÉES PAR L'APPLICATION DES CONVENTIONS FISCALES AUX PERMIS/CRÉDITS D'ÉMISSION

A. Attribution de permis d'émission

11. Dans un programme national ou international d'échange de droits d'émission, des permis d'émission sont généralement attribués gratuitement ou vendus aux enchères. Par exemple, dans le système européen d'échange de quotas d'émission, la plupart des quotas ont été alloués gratuitement au cours des première (2005 à 2007) et deuxième (2008 à 2012) périodes d'engagement ; de très petites quantités de quotas ont été vendues aux enchères. Toutefois, à partir de la troisième période d'engagement débutant en 2013, environ la moitié des quotas communautaires devraient être vendus aux enchères.

12. Si un permis est attribué à un prix égal à sa juste valeur marchande, comme cela est généralement le cas lorsqu'il est vendu aux enchères, aucun revenu n'est perçu au moment de l'acquisition du permis. Les questions que pose la réalisation d'un bénéfice (ou d'une perte) après l'acquisition du permis sont examinées ci-après dans la section intitulée « Échange de permis/crédits d'émission ».

13. Ces questions seraient similaires dans le cas d'un permis attribué gratuitement ou pour un prix inférieur à sa juste valeur marchande, dès lors que les États comptabilisent le revenu uniquement lors de l'aliénation de ce permis, ce qui semble être l'option la plus pratique.

14. Néanmoins, on pourrait très bien imaginer qu'un État comptabilise le revenu généré par ce permis au moment où il est attribué gratuitement ou pour un prix inférieur à sa juste valeur marchande. Il semble toutefois que les États où les permis d'émission sont attribués gratuitement ou à un prix inférieur à leur juste valeur marchande n'adoptent pas cette approche ou ne l'appliquent que dans certains cas. Par conséquent, la grande majorité des permis d'émission étant attribués à des entreprises résidentes au titre de leurs activités locales, les questions liées aux conventions fiscales qui se poseraient si un État suivait cette approche devraient être assez exceptionnelles.

15. Ces questions liées aux conventions fiscales seraient analogues à celles soulevées si un État souhaite comptabiliser un revenu au moment de l'attribution de REC et d'URE. Ces questions porteraient sur l'application possible des articles 6, 7, 8 et 21 au revenu comptabilisé à ce moment. Puisqu'il est plus probable que l'attribution de REC et d'URE entraîne des questions transfrontalières, ces questions sont examinées dans la section suivante.

B. Attribution de REC et d'URE

16. En général, les programmes nationaux et internationaux d'échange de droits d'émission attribuent des permis d'émission en fonction des émissions passées d'une entreprise, d'un site ou d'une installation au cours d'une période de référence donnée. En revanche, les REC et URE sont attribuées en se fondant sur les réductions vérifiées des émissions de gaz à effet de serre qui résultent de projets engagés dans le but spécifique de parvenir à de telles réductions.

17. Le traitement des REC et URE attribuées au titre de projets MDP et MOC peut présenter les mêmes différences que le traitement des permis d'émission attribués gratuitement aux termes du droit national. On peut imaginer qu'un État veuille comptabiliser un revenu au moment où les REC ou les URE sont attribuées aux participants à un projet MDP ou MOC (néanmoins, s'il opte pour cette option, il tiendrait probablement compte des coûts, qui peuvent être considérables, exposés par le processus de demande et de certification). Cet État pourrait plutôt estimer que la valeur des REC et des URE devrait être soustraite des coûts déductibles ou amortissables du projet qui les a générées, ou décider tout simplement que les bénéfices ou gains éventuels devraient être constatés uniquement au moment du transfert ou de l'aliénation des REC ou URE (option qui semble la plus pratique).

R (25)

18. Lorsque les REC ou URE liées à un projet MDP ou MOC mené dans un État donné sont attribuées à un résident de cet État, les différences de traitement de l'attribution des REC et des URE dans le droit national ne semblent pas créer de difficultés du point de vue des conventions fiscales. En revanche, si

les REC ou URE sont attribuées à un participant au projet qui est un non-résident, des problèmes peuvent surgir au regard des conventions fiscales.

19. La question de savoir si le participant au projet à qui des REC ou des URE sont attribuées au titre d'un projet MDP ou MOC mené dans un État donné possède un établissement stable auquel ces REC ou URE peuvent être imputées n'a pas de lien direct avec le traitement des REC et URE et n'est donc pas traitée ici. Observons néanmoins que de nombreux pays dans lesquels des projets MDP ou MOC peuvent être menés ne sont pas membres de l'OCDE[9], et les conventions fiscales conclues par ces pays peuvent inclure une définition d'établissement stable qui diffère de celle de l'article 5 du Modèle de l'OCDE. Les principales différences au regard des dispositions du Modèle des Nations Unies sont les suivantes :

- un seuil temporel inférieur pour les chantiers de construction (voir l'alinéa 3(*a*) de l'article 5 du Modèle des Nations Unies) ;
- des dispositions selon lesquelles un établissement stable est réputé exister lorsque des services sont fournis pour le même projet ou pour un projet connexe pendant une certaine période (voir l'alinéa 3(*b*) de l'article 5 du Modèle des Nations Unies) ;
- la livraison de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise n'est pas incluse dans les exceptions du paragraphe 4 de l'article 5 visant les activités préparatoires ou auxiliaires (voir les alinéas 4(*a*) et (*b*) de l'article 5 du Modèle des Nations Unies) ;
- un établissement stable est réputé exister lorsqu'un agent non indépendant conserve habituellement un stock de marchandises sur lequel il prélève régulièrement des marchandises aux fins de livraison pour le compte d'une entreprise de l'autre État contractant (voir l'alinéa 5(*b*) de l'article 5 du Modèle des Nations Unies) ; et
- une entreprise d'assurance d'un État contractant est considérée comme ayant un établissement stable dans l'autre État contractant si elle perçoit des primes sur le territoire de cet État ou assure des risques qui y sont encourus, par l'intermédiaire d'un agent non indépendant (voir le paragraphe 6 de l'article 5 du Modèle des Nations Unies).

20. En pratique, ces différences semblent n'avoir qu'un importante limitée dans le contexte des mécanismes MDP ou MOC. Les projets MDP ou MOC impliquent souvent des activités de construction ou d'installation (par exemple, la construction d'éoliennes et d'autres installations servant à produire de l'énergie renouvelable), mais les REC et les URE ne sont pas attribuées au titre des activités de construction ou d'installation proprement dites (soit aux personnes qui accomplissent ces activités), mais plutôt au titre des réductions des émissions mesurées et vérifiées qui sont obtenues lorsque

l'installation ou l'infrastructure est opérationnelle (soit aux participants au projet au titre de l'accomplissement d'activités qui aboutissent directement à la réduction ou à la suppression des émissions de CO_2). En théorie, des REC ou des URE pourraient être attribuées au titre de la simple fourniture de services effectués dans l'État hôte[10] ; néanmoins, on ne sait pas clairement si elles pourraient être attribuées au titre de la livraison de produits ou de marchandises, de la perception de primes d'assurance ou de l'assurance de risques.

21. Lorsqu'une entreprise étrangère est juridiquement autorisée à attribuer des REC ou des URE au titre d'activités qu'elle exerce par l'intermédiaire d'un établissement stable (tel que défini dans la convention applicable) dans l'État où le projet MDP ou MOC se déroule, il faudra déterminer à quelle partie de cette entreprise les REC et les URE ont été attribuées. Cela nécessitera d'analyser tous les faits pertinents, mais il semble que, le plus souvent, les REC et les URE seront attribuées à cet établissement stable parce qu'elles seront liées directement aux réductions des émissions intervenues dans l'État hôte grâce aux activités exercées par l'intermédiaire de l'établissement stable (toute différence d'appréciation quant à la partie de l'entreprise à qui les REC et les URE sont réputées attribuées sera tranchée selon les règles de la convention applicable). Le traitement des REC et URE attribuées à l'établissement stable sera régi par le droit interne de l'État hôte.

22. En pareille situation, il peut y avoir un décalage dans le temps concernant la constatation du revenu au titre des REC et des URE attribuées à l'établissement stable d'une entreprise étrangère. Prenons par exemple le cas dans lequel l'État où se situe l'établissement stable comptabilise le revenu au moment de l'attribution, alors que l'État du siège (l'État de résidence de l'entreprise étrangère) le fait au moment de l'aliénation (ou *vice versa*). Toutefois, les décalages dans le temps sont fréquents en matière d'imposition d'établissements stables, et ne devraient pas entraîner de double imposition à condition que la convention applicable ne limite pas l'obligation de l'État du siège d'alléger la double imposition. De même, il semble probable que, pour des raisons pratiques, la plupart des États décident de ne pas comptabiliser le revenu au moment de l'attribution, mais préfèrent attendre l'aliénation.

23. Une question supplémentaire peut se poser concernant les REC et URE attribuées à l'établissement stable d'une entreprise étrangère lorsque l'État hôte de l'établissement stable et l'État du siège caractérisent différemment le revenu réalisé au moment de l'attribution ou, en cas de décalage dans le temps, lorsque le revenu réalisé au moment de l'attribution (dans l'un des deux États) n'est pas caractérisé de la même manière que le gain réalisé au moment de l'aliénation (dans l'autre État). Les différences de caractérisation du revenu sont examinées ci-après (voir la section consacrée aux « Désaccords possibles concernant le traitement visé par la convention »).

R (25)

24. Comme on l'a vu précédemment, les règles internationales en vigueur énoncent uniquement les exigences fondamentales des projets MDP et MOC. Ainsi, ces règles n'imposent pas l'utilisation de structures juridiques particulières pour mener à bien des projets MDP et MOC. Les REC et URE sont attribuées aux « participants au projet », c'est-à-dire aux personnes morales[11] qui ont été dûment autorisées par leur État de résidence (qui doit être Partie au Protocole de Kyoto), au titre des réductions des émissions vérifiées découlant de projets MDP et MOC qui ont été dûment autorisés par l'État hôte du projet. Les modalités d'attribution aux différents participants au projet des REC ou URE générées par ce projet sont déterminées par le droit interne de l'État hôte et par les accords contractuels conclus entre les participants au projet. Par exemple, en fonction des faits et des circonstances ainsi que du droit interne de l'État hôte, ces accords contractuels peuvent donner naissance à une entreprise distincte sous la forme d'une société de personnes gérée par les participants au projet[12]. Dans ce scénario, si la société de personnes est considérée comme une entité fiscalement transparente dans le droit fiscal de l'État hôte et si les REC ou URE générées par le projet sont attribuées à un établissement stable de cette société de personnes, chaque participant au projet qui est associé de cette société serait réputé avoir un établissement stable aux fins de l'imposition de sa participation aux bénéfices d'entreprise réalisés par cette société.

25. En revanche, si les accords contractuels entre les participants au projet ne donnent pas naissance à une entreprise distincte (lorsque, par exemple, chaque participant mène des activités séparées en liaison avec le projet, sans activités conjointes ni partage des bénéfices), il faut examiner la situation de chaque participant afin de déterminer s'il perçoit des bénéfices d'entreprise de ce projet et, si tel est le cas, s'il a un établissement stable dans l'État hôte auquel les REC ou les URE générées par ce projet doivent être attribuées. Pour certains participants, le revenu qui, selon un État, est généré lorsque des REC ou des URE sont attribuées, peut ne pas constituer des bénéfices d'entreprise aux fins de l'article 7. Cela peut être par exemple le cas d'un participant tel qu'une organisation à but non lucratif ou une entité qui n'est pas considérée comme « exerçant une activité d'entreprise » aux fins de l'article 7. En pareils cas, l'article 21 s'applique à tout revenu qu'un État estime revenir à ce participant lors de l'attribution de REC ou d'URE, sous réserve de l'application éventuelle de l'article 6 (Revenus immobiliers) ou de l'article 8 (Navigation maritime, intérieure et aérienne), qui est examinée ci-après.

26. Étant donné que les dispositions des articles 6 et 8 prévalent sur celles des articles 7 et 21[13], ces dispositions s'appliqueraient à tout revenu considéré comme perçu par un non-résident participant au projet au moment de l'attribution de REC et d'URE, dans la mesure où ce revenu peut être considéré comme un « revenu immobilier (y compris les revenus des exploitations

agricoles ou forestières) » (article 6) ou comme des « bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs » ou des « bénéfices provenant de l'exploitation de bateaux servant à la navigation intérieure » (article 8). L'application éventuelle de ces deux articles est analysée plus en détail dans la section suivante consacrée au scénario plus probable de la constatation du revenu au moment de l'aliénation des permis/crédits d'émission.

27. Comme indiqué ci-dessus, l'attribution des REC et d'URE générés par des projets MOC et MDP sera déterminé par les dispositions contractuelles applicables entre les participants au projet (sous réserve de contraintes, le cas échéant, imposées par le droit interne de de l'État hôte). En conséquence, l'article 9 (Entreprises associées) pourra s'appliquer à l'égard des bénéfices tirés de l'attribution de REC et d'URE en vertu de ces dispositions contractuelles lorsque les participants sont des « entreprises associées » au sens de l'article 9 et que ces dispositions contractuelles diffèrent de celles dont seraient convenues des entreprises indépendantes. Ces questions de prix de transfert ne sont pas uniques aux projets MDP et MOC – elles se posent dans le cadre de toute entente contractuelle en vertu de laquelle des entreprises associées contribuent conjointement et attribuent la valeur tirée de leur activité économique – et elles ne sont donc pas abordées dans le présent rapport[14].

C. Échange de permis/crédits d'émission

28. S'agissant des conventions fiscales, la question la plus souvent posée par l'échange de permis/crédits d'émission concerne le traitement du revenu provenant de l'aliénation de ces permis/crédits par un résident d'un État contractant[15]. Comme on le verra ci-dessous, tout revenu ou gain découlant de l'aliénation d'un bien, ce qui inclut les permis/crédits d'émission, est couvert par l'article 7 (Bénéfices des entreprises), l'article 8 (Navigation maritime, intérieure et aérienne) ou l'article 13 (Gains en capital) du Modèle de l'OCDE. En outre, s'agissant des exploitations agricoles ou forestières, ce revenu peut relever du champ d'application de l'article 6 (Revenus immobiliers). On pourrait, sur un plan théorique, se demander si des revenus pourraient être générés par la location et l'octroi de licences de permis/crédits d'émission[16], ce qui soulèverait des questions relevant des articles 6 et 12 (Redevances), mais les permis/crédits d'émission sont conçus comme des produits destinés à être consommés par leur utilisation, par opposition à des biens ou des droits pouvant être loués ou octroyés sous licence.

R (25)

1. *Article 7 (Bénéfices des entreprises)*

29. Les permis/crédits d'émission ne sont pas explicitement couverts par le Modèle de l'OCDE. Le traitement des revenus générés par l'aliénation de ces permis en tant que bénéfices d'entreprise ou gains en capital en vertu du Modèle de l'OCDE dépendra, dans une certaine mesure, de ce que recouvrent les activités d'entreprise dans le droit interne de l'État contractant.

30. À cet égard, il convient de souligner que le droit fiscal interne de la plupart des pays ne prévoit aucune disposition spécifique pour les permis d'émission. Par exemple, comme l'indique une étude réalisée en octobre 2010 pour la Commission européenne[17], (le «*Copenhagen Economics report*»), « le point essentiel est que, souvent, aucune règle fiscale claire et explicite n'a été adoptée, alors que la jurisprudence est encore limitée dans l'Union européenne ». La Directive établissant le système communautaire d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre[18] et le Règlement correspondant de la Commission ne fournissent aucune orientation sur le traitement fiscal des permis d'émission pour les fins d'impôts directs. Certains pays, comme la Nouvelle-Zélande[19], ont élaboré des orientations spécifiques relatives au traitement fiscal des permis d'émission.

31. De nombreux pays sont enclins à considérer que les revenus générés par l'aliénation de permis d'émission sont le plus souvent des « bénéfices d'entreprise ». « Bénéfices d'entreprise » est un terme qui n'est pas défini dans le Modèle de l'OCDE, mais qui englobe généralement tous les types de revenus provenant de l'exercice d'une activité d'entreprise qui ne sont pas spécifiquement couverts par d'autres dispositions du Modèle (voir le paragraphe 71 des Commentaires sur l'article 7).

32. En vertu de l'article 7 du Modèle de l'OCDE, les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que ces bénéfices soient attribuables à un établissement stable de l'entreprise situé dans l'autre État contractant. Par conséquent, dans la mesure où les revenus générés par des permis d'émission sont considérés comme étant des bénéfices d'entreprise couverts par l'article 7, ils seraient imposables uniquement sur la base du critère de résidence, sauf si ces revenus sont attribuables à un établissement stable situé dans l'autre État contractant.

2. *Article 13 (Gains en capital)*

33. En fonction des circonstances, le droit interne d'un pays peut considérer que l'aliénation de permis/crédits d'émission donne lieu à un gain en capital plutôt qu'à des bénéfices d'entreprise. Cela peut être le cas si, par exemple, un pays considère que le cédant n'est pas une entreprise, si l'aliénation n'intervient pas dans le cadre de l'exercice d'une activité d'entreprise ou si le pays classe les permis d'émission en tant qu'actifs immobilisés, et non en tant

qu'actifs ordinaires. En pareille situation, le résultat serait normalement identique à celui visé à l'article 7[20] : les gains en capital seraient imposables selon le critère de résidence, sauf dans la mesure où les permis d'émission font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant. Aux termes du paragraphe 2 de l'article 13, les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant, sont imposables dans cet autre État.

34. Comme l'explique le paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 13, il n'y a pas lieu de déterminer si, en pareil cas, le droit d'imposer découle de l'article 7 ou de l'article 13, car toute divergence de vue sur cette question n'aura aucune conséquence pratique[21].

3. *Article 6 (Revenus immobiliers)*

35. Selon le paragraphe 1 de l'article 13, « les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation de biens immobiliers visés à l'article 6, et situés dans l'autre État contractant, sont imposables dans cet autre État ». Si certains permis/crédits d'émission relèvent de la définition des « biens immobiliers »[22] figurant dans le Modèle de l'OCDE, soit en vertu de la définition donnée par le droit interne d'un État, soit en vertu de l'interprétation de l'expression « accessoires », l'État dans lequel ces permis d'émission sont réputés être situés serait donc habilité à imposer les gains perçus par des non-résidents à l'occasion de l'aliénation de ces permis, même si ces derniers ne font pas partie de l'actif d'un établissement stable situé dans cet État. Par exemple, cela pourrait être le cas si, dans un pays donné, les permis/crédits d'émission sont juridiquement « rattachés » à un emplacement spécifique, comme une usine, une mine ou un autre gisement de ressources naturelles.

36. En pareil cas, l'État de résidence, aux termes de l'article 23 A ou 23 B, serait tenu d'éliminer la double imposition au titre de cet impôt, même si, dans son droit interne, le permis ne constitue pas un bien immobilier. Néanmoins, un problème pourrait se poser si l'État de la source estime que, selon la définition de la convention, les « biens immobiliers » comprennent les permis d'émission (qu'il est donc habilité à imposer), alors que l'État de résidence n'est pas de cet avis. Par exemple, deux États peuvent être en désaccord sur l'interprétation du terme « accessoires ». Un tel litige sur l'interprétation du paragraphe 2 de l'article 6 aurait pour conséquence que l'un des deux États pratiquerait une imposition « non conforme aux dispositions de la Convention »[23]. Un tel litige pourrait être résolu au moyen de la procédure amiable prévue au paragraphe 1 de l'article 25, en recourant si nécessaire à la clause d'arbitrage visée au paragraphe 5 de ce même article.

R (25)

37. Il apparaît néanmoins qu'un lien juridique entre un permis/crédit et un emplacement spécifique pourrait compliquer singulièrement l'échange du permis dans un système couvrant plusieurs pays (comme le système européen d'échange de quotas d'émission). L'application d'une règle de droit interne dans un tel contexte nécessiterait un certain traçage afin de déterminer l'origine du revenu généré par la vente du permis/crédit, et introduirait une distinction entre les permis/crédits « situés » dans le pays concerné et tous les autres permis/crédits. Supposons par exemple qu'un projet MDP ou MOC soit entrepris dans un État et que des REC ou des URE soient attribuées pour ce projet. Dans la plupart des cas, les articles 7 et 13 autorisent cet État à imposer la première aliénation des REC et des URE, soit parce que l'entreprise qui a engagé le projet et obtenu les REC ou les URE est résidente de ce pays, soit parce que le projet constitue un établissement stable auquel les REC ou les URE sont attribuables. Néanmoins, dès que les REC et les URE sont vendues à un résident d'un autre pays sans lien avec l'État dans lequel le projet est mené, il serait difficile pour cet État d'exercer un droit d'imposition sur le bénéfice généré par une aliénation ultérieure, ce qu'il serait habilité à faire si les REC ou les URE étaient considérées comme des biens immobiliers dans le droit interne de cet État. Cela serait particulièrement vrai dans le cas de multiples échanges impliquant des opérateurs situés dans différents pays.

38. Néanmoins, si l'État insistait pour exercer des droits d'imposition sur ces aliénations ultérieures, il serait tenu de « tracer » les REC et URE correspondantes pour toutes leurs aliénations ultérieures. Ce traçage est certes possible, mais il augmenterait les coûts de transaction associés aux échanges. En outre, lorsque des permis/crédits peuvent être utilisés (restitués) dans plusieurs pays, lier des permis/crédits spécifiques à un bien immobilier situé dans un pays spécifique signifierait que ces permis/crédits ne seraient plus fongibles. Les permis/crédits « situés » dans le pays concerné – et donc, à leur aliénation, soumis au régime fiscal interne de ce pays applicable aux biens immobiliers visés à l'article 6 – ne seraient généralement pas essentiellement équivalents à d'autres permis/crédits, compte tenu de la probabilité de conséquences fiscales substantiellement différentes au moment de leur aliénation. Ce traitement fiscal différent pourrait influer sur la valeur des permis/crédits liés à un bien immobilier spécifique, et nuire à l'efficience et à la liquidité du marché. Plus fondamentalement, les obstacles aux échanges qui seraient érigés en traitant les permis/crédits comme un bien immobilier plutôt que comme un instrument fongible analogue à un produit seraient incompatibles avec la théorie économique qui sous-tend les échanges de permis d'émission, selon laquelle lorsque les échanges portant sur une externalité sont possibles sans coûts de transaction, les négociations

aboutissent à un résultat économiquement efficace (en l'espèce, la réalisation de réductions d'émissions au moindre coût global pour la société).

39. L'examen du traitement fiscal des permis d'émission dans différents pays n'a pas permis d'identifier des pays qui considèrent un permis d'émission comme étant un « bien immobilier ». C'est pourquoi cette analyse des conséquences de l'inclusion des permis d'émission dans la définition d'un « bien immobilier » figurant dans la Convention revêt un intérêt plus théorique que pratique, mais répond à un souci d'exhaustivité.

40. L'analyse de l'application potentielle de l'article 6 aux bénéfices ou aux gains provenant de l'aliénation de permis/crédits d'émission ne se limite pas à la question de savoir si ces permis/crédits peuvent constituer un « bien immobilier » au sens du paragraphe 2 de l'article. Une autre question concerne le champ d'application de la référence aux « revenus des exploitations agricoles ou forestières » figurant dans le paragraphe 1 de l'article 6, qui dispose que :

> Les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de biens immobiliers (y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières) situés dans l'autre État contractant, sont imposables dans cet autre État.

41. On peut considérer que l'expression « y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières » étend le champ d'application du paragraphe 1 de l'article 6 qui couvre non seulement les revenus générés par des biens immobiliers tels que définis au paragraphe 2, mais également tout revenu provenant d'activités agricoles ou forestières.

42. Cela signifie par exemple que même si les cultures ou le bois récoltés (par opposition aux cultures ou au bois sur pied) ne constituent pas un bien immobilier au regard du droit interne de la plupart des pays (voire de tous), le produit de leur vente serait couvert par l'article 6 s'agissant de l'entreprise engagée dans des activités agricoles ou forestières qui les a récoltés, même s'il ne serait pas possible d'appliquer le paragraphe 1 de l'article 13 au bois (ou aux fruits ou légumes) vendu(s) par des intermédiaires.

43. Par conséquent, pour les entreprises engagées dans des activités agricoles et forestières, on peut considérer que l'article 6 s'applique au revenu généré par l'échange de permis/crédits d'émission liés à ces activités en tant que telles, que ces permis/crédits aient été acquis par ces entreprises directement auprès de l'autorité qui les a attribués ou auprès d'opérateurs du marché. Cette interprétation s'appuie non pas sur le classement conventionnel des permis/crédits en tant que biens immobiliers, mais plutôt sur le classement conventionnel des activités d'entreprise exercées et sur le lien entre les permis et ces activités (comme pour les entreprises engagées dans des activités de navigation et de transport aérien en trafic international

R (25)

– voir les paragraphes 45-48 ci-dessous). Selon cette analyse, le revenu qu'une entreprise engagée dans des activités agricoles ou forestières peut obtenir de l'échange de permis/crédits d'émission peut être couvert par le paragraphe 1 de l'article 6 si un lien adéquat s'avère exister entre ces permis/crédits et les activités agricoles ou forestières de l'entreprise. Toutefois, l'article 6 ne s'appliquerait pas aux bénéfices ou gains générés par la revente ultérieure de ces permis/crédits par d'autres entreprises, car le lien requis n'existerait plus.

44. Cette question serait particulièrement pertinente en ce qui concerne le revenu tiré de l'aliénation de REC et d'URE par les participants à des projets de boisement et de reboisement[24]. On pourrait raisonnablement juger que les participants à ces projets sont engagés dans des activités forestières, avec pour conséquence que le revenu obtenu de la vente des REC ou des URE générées par ces projets relèverait du champ d'application de l'article 6 (« revenus des exploitations agricoles ou forestières »).

4. *Article 8 (Navigation maritime, intérieure et aérienne) et paragraphe 3 de l'article 13*

45. Le paragraphe 1 de l'article 8 dispose que « les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé ». Le paragraphe 2 du même article prévoit une règle analogue concernant les bénéfices provenant de l'exploitation de bateaux servant à la navigation intérieure[25]. Le paragraphe 3 de l'article 13[26] étend cette règle aux gains provenant de l'aliénation de navires ou aéronefs exploités en trafic international, de bateaux servant à la navigation intérieure et de « biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires, aéronefs ou bateaux ».

46. Ces règles constituent une exception à l'article 7. Une entreprise non résidente engagée dans ces activités de transport sera donc imposable sur les bénéfices et les gains correspondants uniquement dans l'État où se situe son siège de direction effective[27], que ces bénéfices et gains puissent être ou non imputables à un établissement stable situé dans un autre État.

47. Il est certes possible que des entreprises engagées dans ces activités de transport échangent des permis/crédits d'émission requis pour l'exploitation de leurs navires, aéronefs ou bateaux[28]. Si les permis/crédits d'émission requis pour ces activités ou liés à ces activités constituent des « biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires, aéronefs ou bateaux » aux fins du paragraphe 3 de l'article 13, les gains provenant de l'aliénation de ces permis/crédits seraient imposables uniquement dans l'État contractant où se situe le siège de direction effective de l'entreprise. On obtiendrait un résultat similaire (imposition exclusive dans l'État où se situe le siège de direction

effective de l'entreprise) dans la mesure où l'échange de permis/crédits d'émission par une entreprise est directement lié ou est accessoire à son exploitation de navires ou aéronefs en trafic international ou de bateaux servant à la navigation intérieure[29].

48. Toutefois, une difficulté pourrait survenir si un État considère que les revenus ou les gains provenant de l'échange de permis d'émission sont couverts par l'article 8 ou par le paragraphe 3 de l'article 13, tandis que l'autre État estime qu'ils ne le sont pas. Ces rares cas de désaccord sur les faits ou sur l'interprétation de la Convention peuvent être résolus au moyen de la procédure amiable, en recourant à l'arbitrage si nécessaire.

5. *Article 12 (Redevances)*

49. Certaines conventions contiennent une définition des redevances qui englobe les « rémunérations … payées … pour l'usage ou la concession de l'usage … d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ». D'aucuns prétendent que l'exploitation de certains équipements industriels et commerciaux susceptibles d'entraîner des émissions de gaz à effet de serre nécessitant un permis, le vendeur de ce permis perçoit une rémunération « pour la concession de l'usage » des équipements industriels et commerciaux correspondants, de sorte que cette rémunération pourrait être assimilée à des redevances.

50. Cette interprétation de l'expression « rémunérations … payées … pour l'usage ou la concession de l'usage … d'un équipement industriel, commercial ou scientifique » semble être en complète contradiction avec l'interprétation classique des conventions qui incluent la location d'un équipement industriel, commercial ou scientifique dans la définition des redevances. La rémunération versée au vendeur par un acheteur d'un permis d'émission n'est pas un paiement effectué pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement. Le bien en question dans une vente d'un permis d'émission est le permis proprement dit.

51. Le paragraphe 8.2 des Commentaires sur l'article 12 du Modèle de l'OCDE précise bien que l'article 12 ne couvre pas les transactions qui impliquent le transfert de la pleine propriété d'un bien :

> Lorsqu'une rémunération est versée en contrepartie du transfert de la pleine propriété d'un bien mentionné dans la définition, cette rémunération n'est pas considérée comme une rémunération « pour l'usage ou la concession de l'usage » de ce bien et ne peut donc être considérée comme une redevance.

R (25)

52. Comme mentionné précédemment, aucune transaction ou activité n'a été recensée dans laquelle un permis d'émission donnerait lieu à un revenu assimilable à une redevance visée à l'article 12.

6. Article 21 (Autres revenus)

53. Les revenus ou gains qui proviennent de l'échange (l'aliénation) d'un bien sont couverts par l'article 7, 8 ou 13 (ou par l'article 6 dans le cas d'une entreprise engagée dans des activités agricoles ou forestières). Compte tenu du caractère résiduel du paragraphe 5 de l'article 13, qui couvre « les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux visés aux paragraphes 1, 2, 3 et 4 », l'article 21 ne s'applique jamais aux bénéfices provenant de l'échange de permis/crédits ou de l'échange de tout bien, même s'il peut s'appliquer aux revenus constatés au moment de l'attribution des permis/crédits d'émission (comme l'explique le paragraphe 25 ci-dessus). Bien que l'article 21 puisse éventuellement s'appliquer aux revenus (autres que les revenus provenant de l'échange) générés à l'occasion de certaines transactions sur instruments dérivés, par exemple pour couvrir les risques associés à l'obligation de restituer les permis/crédits à la fin de la période d'engagement, ces transactions ne se limitent pas aux permis/crédits d'émission et ne constituent pas, stricto sensu, un « échange » de ces permis/crédits.

7. Désaccords possibles concernant le traitement conventionnel

54. Comme on l'a vu plus haut, dans la mesure où les règles définies aux articles 7 et 13 aboutissent à des résultats identiques (imposition exclusive dans l'État de la résidence, sauf si le permis d'émission se rattache effectivement à un établissement stable situé dans l'autre État), le fait qu'un des États contractants applique un de ces articles tandis que l'autre État applique l'autre article ne devrait pas entraîner de difficultés.

55. Toutefois, il se peut que des difficultés surviennent dans les rares cas où un État estime que des revenus ou des gains provenant de l'échange de permis d'émission sont couverts par le paragraphe 1 de l'article 13 (parce que les permis d'émission constituent des « biens immobiliers ») alors que l'autre État n'est pas de cet avis, ou si un État considère que ces revenus ou gains sont couverts par l'article 8 ou par le paragraphe 3 de l'article 13, tandis que l'autre État estime qu'ils constituent des bénéfices ou des gains imputables à un établissement stable qui y est situé.

56. Comme on l'a expliqué, des États peuvent être en désaccord en raison de différences de vues sur les faits pertinents ou sur l'interprétation des dispositions pertinentes de la Convention. Ces rares cas doivent alors être résolus au moyen de la procédure amiable, en recourant à l'arbitrage si nécessaire.

57. Cependant, il convient de faire la distinction entre ces désaccords et ce que les Commentaires sur les articles 23 A et 23 B désignent par l'expression « conflits de qualification ». Des différences de signification du concept de « biens immobiliers » entre les droits internes de deux États contractants

peuvent en effet conduire à un conflit de qualification. Les paragraphes 32.1 à 32.7 des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B contiennent des précisions sur l'allégement de la double imposition à accorder en vertu du Modèle de l'OCDE en cas de conflits de qualification. En résumé, l'analyse effectuée dans ces paragraphes débute par le classement d'un élément de revenu dans le droit interne de l'État de la source. Lorsque le Modèle de l'OCDE permet à l'État de la source d'imposer le revenu ainsi classé (l'imposition de l'État de la source étant « conforme aux dispositions de la présente Convention »), l'État de la résidence est tenu, aux termes de l'article 23, d'éliminer la double imposition de ce revenu, même si son droit interne classe ce revenu différemment et qu'il appliquerait donc un article différent du Modèle à ce revenu.

58. Néanmoins, comme on l'a vu, il semble hautement improbable que des permis/crédits d'émission constituent des biens immobiliers aux fins de la Convention, ce qui représente le seul cas potentiel de conflit de qualification qui ait été suggéré à ce jour concernant ces permis/crédits.

3. PROPOSITIONS DE MODIFICATION DES COMMENTAIRES

59. Il est proposé de préciser le traitement conventionnel du revenu tiré de l'octroi et de l'échange des permis/crédits d'émission en ajoutant les paragraphes suivants aux Commentaires sur le Modèle de Convention fiscale:

Ajouter le paragraphe 75.1 suivant aux Commentaires sur l'article 7 :

75.1 Des programmes d'échange de droits d'émission sont mis en œuvre dans un certain nombre de pays dans le cadre de la stratégie internationale de lutte contre le changement climatique. Aux termes de ces programmes, des permis d'émission peuvent être requis pour accomplir certaines activités économiques qui génèrent des gaz à effet de serre, et les crédits délivrés au titre de projets de réduction ou de suppression des émissions dans d'autres pays peuvent être reconnus. Compte tenu du caractère multinational de certains programmes d'échange de droits d'émission (comme le système communautaire d'échange de quotas d'émission), ces programmes posent des problèmes spécifiques au regard du Modèle de Convention fiscale, et notamment le traitement des revenus tirés de l'octroi et de l'échange de permis et de crédits d'émission. Ces problèmes sont examinés dans le rapport du Comité intitulé « Questions posées par les permis/crédits d'émission au regard des conventions fiscales ». Comme ce rapport l'explique, les revenus générés par l'octroi ou l'échange de permis et de crédits d'émission sont généralement couverts par l'article 7 et par l'article 13. Dans certaines circonstances, toutefois, ces revenus peuvent être couverts par les articles 6, 8 ou 21 (voir le paragraphe 2.1 des

R (25)

Commentaires sur l'article 6 et le paragraphe 14.1 des Commentaires sur l'article 8).

Ajouter le paragraphe 2.1 suivant aux Commentaires sur l'article 6 :

2.1 L'expression « y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières » au paragraphe 1 étend la portée de l'article 6 pour inclure non seulement les revenus provenant de biens immobiliers tels que définis au paragraphe 2, mais également les revenus tirés d'activités agricoles ou forestières. Les revenus des exploitations agricoles ou forestières incluent non seulement les revenus qu'une entreprise agricole ou forestière tire de la vente de sa production agricole ou forestière mais comprennent également d'autres revenus qui font partie intégrante de l'exercice d'une activité agricole ou forestière – par exemple, les revenus tirés de l'acquisition ou de l'échange de permis d'émission (la nature de ces permis est expliquée au paragraphe 75.1 des Commentaires sur l'article 7) lorsque cette acquisition ou cet échange fait partie intégrante de l'exercice d'activités agricoles ou forestières, par exemple lorsque les permis sont acquis dans le but d'exercer ces activités ou lorsque les permis acquis à cet effet sont par la suite échangés parce qu'il s'avère qu'ils ne seront pas nécessaires.

Ajouter le paragraphe 14.1 suivant aux Commentaires sur l'article 8 :

14.1 Les entreprises engagées dans l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international peuvent être tenues d'acquérir et d'utiliser des permis et des crédits d'émission à cet effet (la nature de ces permis et crédits est expliquée au paragraphe 75.1 des Commentaires sur l'article 7). Le paragraphe 1 s'applique aux revenus tirés par ces entreprises concernant ces permis et crédits lorsque ces revenus font partie intégrante de l'exploitation de navires ou d'aéronefs en trafic international, par exemple lorsque ces permis sont acquis aux fins de l'exploitation de navires ou d'aéronefs ou lorsque les permis acquis à cette fin sont par la suite échangés parce qu'il s'avère qu'ils ne seront pas nécessaires.

Remplacer le paragraphe 16.1 des Commentaires sur l'article 8 par ce qui suit :

16.1 Les paragraphes 4 à **14.1**~~14~~ ci-dessus donnent des indications concernant les bénéfices qui peuvent être considérés comme tirés de l'exploitation de navires ou aéronefs en trafic international. Les principes et exemples qui figurent dans ces paragraphes sont applicables, avec les adaptations nécessaires, pour la détermination des bénéfices qui peuvent être considérés comme tirés de l'exploitation de bateaux utilisés dans la navigation intérieure.

R (25)

Remplacer le paragraphe 24 des Commentaires sur l'article 13 par ce qui suit :

24. Le paragraphe 2 traite des biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise. L'expression « biens

mobiliers » désigne tous les biens autres que les biens immobiliers couverts par le paragraphe 1. Elle comprend également les biens incorporels, tels que la clientèle (goodwill), les droits d'usage et ***les permis d'émission***. Les gains provenant de l'aliénation de ces biens mobiliers sont imposables dans l'État où est situé l'établissement stable, ce qui correspond aux règles relatives aux bénéfices des entreprises (article 7).

Notes

1. Par exemple, dans le système européen d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre (EU ETS), chaque unité de quota représente une tonne métrique de CO_2.

2. Disponible sur : *http://unfccc.int/essential_background/convention/background/items/2853.php*.

3. Disponible sur : *http://unfccc.int/resource/docs/convkp/convfr.pdf*.

4. Voir *http://unfccc.int/essential_background/kyoto_protocol/items/6034.php*. Pour connaître l'état de la ratification du Protocole de Kyoto, voir *http://unfccc.int/kyoto_protocol/status_of_ratification/items/2613.php*.

5. Les « pays de l'annexe I » sont ceux énumérés à l'annexe I de la CCNUCC qui ont ratifié le Protocole de Kyoto. Ces pays sont les suivants : Allemagne, Australie, Autriche, Bélarus, Belgique, Bulgarie, Canada, Croatie, Danemark, Espagne, Estonie, Fédération de Russie, Finlande, France, Grèce, Hongrie, Irlande, Islande, Italie, Japon, Lettonie, Liechtenstein, Lituanie, Luxembourg, Malte, Monaco, Norvège, Nouvelle-Zélande, Pays-Bas, Pologne, Portugal, République tchèque, Roumanie, Royaume-Uni, Slovaquie, Slovénie, Suède, Suisse, Turquie et Ukraine. Le Bélarus, Malte et la Turquie sont des pays de l'annexe I mais n'ont pas d'objectifs d'émissions aux termes du Protocole de Kyoto. Voir *http://unfccc.int/kyoto_protocol/items/3145.php*.

   Les 23 pays développés figurant à l'annexe II de la CCNUCC sont des pays qui se sont engagés à allouer des ressources financières aux pays en développement pour les aider à atténuer les changements climatiques et à faire face aux coûts de l'adaptation à leurs effets néfastes. Les pays de l'annexe II sont les suivants : Allemagne, Australie, Autriche, Belgique, Canada, Danemark, Espagne, États-Unis, Finlande, France, Grèce, Irlande, Islande, Italie, Japon, Luxembourg, Norvège, Nouvelle-Zélande, Pays-Bas, Portugal, Royaume-Uni, Suède, Suisse. L'Union européenne fait également partie de l'annexe II.

6. Les pays non visés à l'annexe I doivent avoir ratifié le Protocole de Kyoto et mis en place une « autorité nationale désignée » (AND), organisme chargé d'autoriser et d'approuver les projets MDP.

7. La « conversion » d'UQA signifie que le pays hôte qui attribue des URE doit réduire ses propres UQA d'un montant correspondant. Supposons par exemple que le pays A (pays hôte d'un projet MOC) se voit attribuer 100 UQA. Si le pays A octroie 10 URE aux participants du projet MOC, il doit alors réduire ses UQA à 90. La conversion garantit que le mécanisme MOC n'augmente pas le nombre total de crédits dans le système.

8. Voir par exemple Paul Curnow et Glenn Hodes (éditeurs), *Implementing CDM Projects: Guidebook to Host Country Legal Issues* (août 2009) (disponible à l'adresse : *http://www.bakermckenzie.com/files/Uploads/Documents/Supporting%20Your%20Business/Featured%20Services/bk_implementingcdmprojects_sep09.pdf*).

9. Bien que les pays non visés à l'annexe I (pays dans lesquels des projets MDP peuvent être menés) incluent quatre pays membres de l'OCDE (Chili, Corée, Israël et Mexique), la plupart d'entre eux ne sont pas membres de l'OCDE. Les pays visés à l'annexe I (pays dans lesquels des projets MOC peuvent être menés) comprennent également un certain nombre d'économies non membres : Bélarus, Bulgarie, Croatie, Fédération de Russie, Lettonie, Liechtenstein, Lituanie, Monaco, Roumanie et Ukraine.

10. La contribution d'un participant à un projet MDP ou MOC peut consister en une simple prestation de services (services d'architecture, d'ingénierie ou de conception relatifs à une infrastructure ou une installation dans le cadre du projet). Lorsque le projet n'est pas considéré comme aboutissant à la création d'une entreprise distincte, l'analyse de l'article 5 appliquée au participant de ce projet tiendrait uniquement compte des activités menées par ce participant dans l'État hôte.

11. Les définitions qui figurent dans les documents d'orientation correspondants laissent penser que le « participant au projet » doit être une personne morale. Voir par exemple le « Glossary of CDM Terms » (*http://cdm.unfccc.int/Reference/Guidclarif/glos_CDM.pdf*) et le « Glossary of Joint Implementation Terms » (*http://ji.unfccc.int/Ref/Documents/Glossary_JI_terms.pdf*).

12. Lorsqu'un projet MDP ou MOC constitue une entreprise distincte, les REC ou URE générées par ce projet représentent des bénéfices de cette entreprise.

13. Voir le paragraphe 4 de l'article 7 et la référence aux éléments du revenu « qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la présente Convention » au paragraphe 1 de l'article 21.

14. Les questions liées à l'application de l'article 9 qui peuvent se présenter lors de l'échange des permis/crédits d'émission ne sont aussi pas abordées dans ce rapport.

15. Les participants aux marchés des permis/crédits d'émission incluent les négociants, courtiers et autres teneurs de marché. Le cas des négociants et courtiers n'est pas traité en particulier, mais les explications figurant dans cette note relatives au traitement réservé par les conventions fiscales aux revenus provenant de l'échange de permis/crédits d'émission s'appliquent à tous les contribuables.

16. Comme indiqué précédemment, aucune transaction ou activité dans laquelle un permis/crédit d'émission serait octroyé en licence, serait loué ou donnerait lieu à des revenus classés comme des redevances visées à l'article 12 n'a été recensée.

17. Disponible à l'adresse : *http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/ets-report.pdf*.

18. Directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 octobre 2003. La Directive et ses modifications peuvent être consultées sur le site Internet de la Commission européenne : *http://ec.europa.eu/clima/documentation/ets/index_en.htm*.

19. Voir par exemple la description de la *Climate Change Response (Emissions Trading) Amendment Act 2008* sur le site Internet de l'administration fiscale néo-zélandaise (*http://www.ird.govt.nz/technical-tax/legislation/2008/2008-85/leg-2008-85-climate-change.html*). Voir également la décision publique BR Pub 08/03 (*http://www.ird.govt.nz/technical-tax/public-rulings/2008/public-ruling-2008-0803.html*).

20. Sauf si, comme on l'a vu précédemment, les permis d'émission sont considérés comme des « biens immobiliers » ou comme des « biens mobiliers affectés à l'exploitation de navires ou aéronefs exploités en trafic international, ou de bateaux servant à la navigation intérieure », ou si le revenu provenant de l'aliénation de permis d'émission est considéré comme un « revenu des exploitations agricoles ou forestières ».

21. Le paragraphe 4 des Commentaires sur l'article 13 formule les remarques générales suivantes sur le lien entre l'article 7 et l'article 13 :

> Il est normal d'attribuer le droit d'imposer les gains en capital sur un bien d'une nature déterminée à l'État qui est habilité, selon la Convention, à imposer ce bien et le revenu de ce bien. Le droit d'imposer un gain provenant de l'aliénation d'un actif d'une entreprise doit être attribué au même État sans qu'il y ait lieu d'examiner s'il s'agit d'un gain en capital ou d'un bénéfice d'entreprise. Ainsi, il n'y a pas lieu de faire une distinction entre gains en capital et bénéfice d'entreprise, ni de prévoir une disposition particulière pour déterminer si l'article concernant les gains en capital ou l'article 7 concernant les bénéfices des entreprises est applicable. Il appartient toutefois au droit interne de l'État qui perçoit l'impôt de décider si l'impôt perçu doit être un impôt sur les gains en capital ou un impôt sur le revenu ordinaire. La Convention ne préjuge pas cette question.

22. Le paragraphe 2 de l'article 6 du Modèle de l'OCDE dispose que :

> L'expression « biens immobiliers » a le sens que lui attribue le droit de l'État contractant où les biens considérés sont situés. L'expression comprend en tous cas les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles ; les navires, bateaux et aéronefs ne sont pas considérés comme des biens immobiliers.

23. Soit l'interprétation de l'État de la source est correcte et l'autre État devrait accorder un allégement de la double imposition, soit l'interprétation de l'autre État est correcte et l'État de la source ne serait pas habilité à imposer.

24. Le MDP comme le mécanisme MOC prévoient des projets UTCATF (utilisation des terres, changement d'affectation des terres et foresterie). Toutefois, le système communautaire d'échange de quotas d'émission n'autorise pas l'utilisation de certains crédits UTCATF. Voir *Questions and Answers on the revised EU Emissions Trading System* (*http://ec.europa.eu/clima/policies/ets/faq_en.htm*).

25. « Les bénéfices provenant de l'exploitation de bateaux servant à la navigation intérieure ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé ».

26. « Les gains provenant de l'aliénation de navires ou aéronefs exploités en trafic international, de bateaux servant à la navigation intérieure ou de biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires, aéronefs ou bateaux, ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé ».

27. Comme l'indique le paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 8, certains États préfèrent faire référence à l'État de résidence de l'entreprise.

28. Le secteur aérien sera couvert par le système européen d'échange de quotas à partir de 2012. Des informations supplémentaires sur l'inclusion du secteur aérien dans le système européen d'échange de quotas d'émission sont disponibles sur le site web de la Commission européenne: *http://ec.europa.eu/clima/policies/transport/aviation/index_en.htm*.

R (25)

29. Voir les paragraphes 4 à 14 des Commentaires sur l'article 8.

Questions relatives à l'article 17 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE

(adopté le 26 juin 2014 par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE)

Table des matières

Introduction . . . . . R(26)-3

Partie 1 Commentaires ne portant pas spécifiquement sur les propositions publiées en avril 2010 . . . . . R(26)-3
1. Suggestion selon laquelle l'article 17 devrait être supprimé R(26)-3
2. Suggestion selon laquelle l'article 17 devrait être considérablement modifié . . . . . R(26)-4
3. Suggestion selon laquelle l'article 17 ne devrait pas s'appliquer aux artistes salariés . . . . . R(26)-6
4. Commentaires selon lesquels de nombreux artistes ne tirent que de faibles revenus et que la non-prise en compte des dépenses aboutit à une imposition excessive . . . . . R(26)-7
5. Suggestion selon laquelle les traités ne suppriment pas la double imposition si les États ne s'accordent pas sur l'interprétation de l'article 17 . . . . . R(26)-7
6. Questions spécifiques aux producteurs de théâtre (les entreprises à but non lucratif ne devraient pas être imposées et la fraction du revenu des artistes qui ne provient pas d'un spectacle ne devrait pas être couverte par l'article 17) . . . . . R(26)-7
7. Autres commentaires ne portant pas spécifiquement sur les propositions contenues dans le projet . . . . . R(26)-8

Partie 2 Propositions publiées en avril 2010 et commentaires portant directement sur ces propositions . . . . . R(26)-8
1. Qu'est-ce qu'un artiste ou un sportif ? . . . . . R(26)-8
2. Application de l'article 17 aux prix gagnés à l'issue d'une course . . . . . R(26)-10
3. Quelles sont les activités personnelles d'un artiste ou d'un sportif exercées en cette qualité ? . . . . . R(26)-11
   Activités de modèles et d'intervenants . . . . . R(26)-12
   Activités de préparation et d'entraînement . . . . . R(26)-13

Activités de producteurs et de promoteurs, et nécessité d'éviter la double imposition lorsque le paragraphe 2 est appliqué ..... R(26)-15
Disposition alternative pour les membres d'une équipe sportive ..... R(26)-17
4. Règles de détermination de l'origine et de répartition du revenu pour des activités accomplies dans plusieurs pays ..... R(26)-18
5. Catégories spéciales de paiements ..... R(26)-21
Revenu tiré de l'exploitation de produits dérivés et prix et récompenses accordés par une fédération, une association ou une ligue nationale ..... R(26)-21
Paiements au titre d'une diffusion ..... R(26)-24
Paiements pour des droits à l'image ..... R(26)-26

Annexe - Version consolidée des modifications à l'article 17 et aux commentaires sur cet article incluses dans ce rapport ..... R(26)-28

Notes ..... R(26)-40

INTRODUCTION

1. En vertu de l'article 17 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, l'État dans lequel un artiste ou un sportif non résident exerce ses activités est autorisé à imposer les revenus tirés de ces activités. Ce régime est différent de celui applicable aux revenus tirés d'autres types d'activités, ce qui nécessite de déterminer un certain nombre de questions, incluant ce qu'est un artiste ou un sportif, quelles sont les activités personnelles exercées en cette qualité et quelles sont les règles de détermination de l'origine et de répartition du revenu provenant d'activités exercées dans différents pays.

2. Le 23 avril 2010, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a publié un projet pour commentaires[1] portant sur ces questions et sur d'autres aspects relatifs à l'application de l'article 17, préparé par un sous-groupe du Groupe de travail 1 sur les conventions fiscales et les questions connexes. Ce projet contenait des propositions de modifications et d'ajouts aux Commentaires sur le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE qui résultaient des travaux de ce sous-groupe.

3. Des commentaires sur ce projet ont été reçus de 11 organisations et particuliers. Le Comité, par le biais de son Groupe de travail 1, a réexaminé les propositions figurant dans le projet à la lumière de ces commentaires. Ce rapport est le résultat de ce travail.

4. Une grande partie des commentaires reçus ne portaient pas directement sur les propositions figurant dans le projet ; ces commentaires sont examinés dans la première partie du rapport. La deuxième partie contient les propositions de modifications des Commentaires qui figuraient spécifiquement dans le projet, révisées à la lumière des commentaires reçus, ainsi qu'un résumé des commentaires pertinents et la réponse du Comité. L'annexe 1 contient une version consolidée des Commentaires sur l'article 17 intégrant l'ensemble des modifications proposées dans ce rapport.

PARTIE 1 – COMMENTAIRES NE PORTANT PAS SPÉCIFIQUEMENT SUR LES PROPOSITIONS PUBLIÉES EN AVRIL 2010

1. *Suggestion selon laquelle l'article 17 devrait être supprimé*

5. Le Comité a d'abord examiné la suggestion, formulée dans certains commentaires reçus, selon laquelle l'article 17 devrait être supprimé et, par conséquent, aucune règle spécifique ne devrait s'appliquer aux revenus tirés des activités d'artistes et de sportifs. Le délégué des Pays-Bas a expliqué les raisons pour lesquelles son pays a décidé d'exempter les sportifs étrangers de l'imposition dans l'État de la source. Néanmoins, la très grande majorité des

délégués ont estimé que l'article 17 doit être conservé. Il a été souligné que l'imposition dans l'État de la résidence ne va pas de soi compte tenu des difficultés pour se procurer les renseignements pertinents, que l'article 17 autorise l'imposition d'un certain nombre de titulaires de hauts revenus qui peuvent facilement transférer leur domicile dans des juridictions faiblement taxées, et que l'imposition dans l'État de la source des revenus couverts par l'article est relativement simple à administrer.

2. Suggestion selon laquelle l'article 17 devrait être considérablement modifié

6. Le Comité a également examiné un certain nombre de commentaires proposant d'apporter des modifications substantielles à l'article 17. Les interventions ont porté principalement sur la suggestion d'inclure une règle *de minimis* selon laquelle les titulaires de bas revenus seraient exemptés de l'application de l'article 17. Une telle règle figure dans de nombreuses conventions conclues par les États-Unis[2].

7. Le Comité a réfléchi aux différentes caractéristiques qu'une telle règle *de minimis* devrait posséder et est parvenu aux conclusions suivantes :

- Diverses options sont possibles s'agissant de la fixation du seuil au-dessous duquel l'article 17 ne s'appliquerait pas, mais la règle devrait, dans l'idéal, éviter toute référence à la monnaie de l'un des deux États, et devrait fixer un montant qui reste relativement constant en valeur quelles que soient les fluctuations monétaires. Il a donc été décidé de se référer aux droits de tirage spéciaux (DTS) du FMI, qui sont basés sur un panier de monnaies révisé périodiquement (voir *http://www.imf.org/external/np/exr/facts/sdr.htm*) et sont aisément exprimés dans la plupart des monnaies convertibles.
- Pour simplifier l'administration, l'approche retenue devrait fixer un montant constant pour chaque année d'imposition et ce montant devrait être connu au début de l'année. C'est pourquoi il a été décidé que la règle devrait indiquer que le montant convenu doit être converti dans la monnaie de chaque État contractant au début de chacune des années d'imposition de cet État. Il a également été décidé que le seuil devrait être révisé périodiquement.
- Cette règle ne devrait pas empêcher les États contractants de prélever l'impôt au moment où le revenu correspondant est perçu et de le rembourser après la fin de l'année lorsqu'il s'avère que le seuil n'a pas été dépassé.
- La règle *de minimis* devrait s'appliquer uniquement au regard du paragraphe 1. L'application de la règle à des entités couvertes par le paragraphe 2 pourrait entraîner une fragmentation des contrats entre de

nombreuses entités liées en vue de décupler les avantages de l'exception.

– Cette règle limiterait uniquement le droit d'imposition supplémentaire reconnu par l'article 17 et serait sans effet sur les droits d'imposition de l'État de la source prévus par les articles 7 et 15. Par conséquent, elle n'empêcherait pas l'imposition dans la mesure où l'artiste a un établissement stable dans l'État de la source ou est présent dans cet État pendant plus de 183 jours (ou est employé par un employeur qui est résident de cet État ou qui a un établissement stable dans cet État).

8. Après discussion, le Comité a décidé que les Commentaires sur l'article 17 devraient inclure la disposition alternative suivante (et les explications correspondantes) que les pays qui le souhaitent pourraient intégrer dans leurs conventions bilatérales :

Ajouter les paragraphes 10.1 à 10.4 suivants aux Commentaires sur l'article 17 :

10.1 Certains États peuvent aussi considérer qu'il serait inapproprié d'appliquer l'article 17 à un artiste ou un sportif non résident qui serait par ailleurs non imposable dans un État contractant (conformément aux dispositions de l'article 7 ou 15, par exemple) et qui, au cours d'une année d'imposition donnée, ne tire que de faibles revenus d'activités exercées dans cet État. Les États qui souhaitent exclure ces situations de l'application de l'article 17 peuvent le faire en utilisant une version alternative du paragraphe 1 ainsi rédigée :

> ***Nonobstant les dispositions des articles 7 et 15, les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant en tant qu'artiste, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre État, sauf si le montant brut de ces revenus tirés par ce résident de ces activités exercées au cours d'une année d'imposition de l'autre État contractant ne dépasse pas un montant équivalent à [15 000 droits de tirage spéciaux du FMI] libellés dans la monnaie de cet autre État au début de cette année d'imposition, ou tout autre montant convenu par les autorités compétentes avant cette année d'imposition et au titre de cette année d'imposition.***

10.2 Le montant auquel la disposition ci-dessus fait référence est purement indicatif. La référence aux « droits de tirage spéciaux du FMI » évite de renvoyer à la monnaie de l'un des deux États contractants et permet de mentionner un montant qui reste relativement constant en valeur quelles que soient les fluctuations monétaires dans chaque État (les droits de tirage spéciaux du FMI sont basés sur un panier de monnaies révisé périodiquement et sont aisément exprimés dans la plupart des monnaies

R (26)

convertibles). De même, pour simplifier l'administration, la disposition envisagée dispose que la limite applicable dans un État pour une année d'imposition donnée est le montant converti dans la monnaie de cet État au début de cette année. La disposition autorise également les autorités compétentes à réviser ce montant lorsqu'elles le jugent approprié ; toutefois, au lieu d'adopter un montant fixe, certains États peuvent préférer opter pour un mécanisme objectif qui permettrait d'effectuer des révisions périodiques (en remplaçant par exemple le montant par une formule de type « 50 % du PIB moyen par habitant pour les pays de l'OCDE, tel que déterminé par l'OCDE »).

10.3 La disposition proposée n'empêcherait pas les États contractants de prélever l'impôt au moment où le revenu correspondant est perçu et de le rembourser après la fin de l'année lorsqu'il s'avère que le montant minimum n'a pas été dépassé.

10.4 La disposition proposée s'applique uniquement au regard du paragraphe 1 (l'application de la règle à d'autres personnes couvertes par le paragraphe 2 pourrait favoriser une fragmentation des contrats entre de nombreuses entités liées en vue de décupler les avantages de l'exception). De même, la disposition limite uniquement le droit d'imposition supplémentaire reconnu par l'article 17 et est sans effet sur les droits d'imposition de la source prévus par les articles 7 et 15. Par conséquent, elle n'empêcherait pas l'imposition dans la mesure où l'artiste a un établissement stable dans l'État de la source ou est présent dans cet État pendant plus de 183 jours (ou est employé par un employeur qui est résident de cet État ou a un établissement stable dans cet État).

3. Suggestion selon laquelle l'article 17 ne devrait pas s'appliquer aux artistes salariés

9. Le Comité a examiné la suggestion, formulée dans l'un des commentaires, selon laquelle l'article 17 ne devrait pas s'appliquer aux artistes qui sont salariés. Néanmoins, exclure tous les salariés pourrait inciter un artiste à créer une société de promotion qui l'emploierait afin de se soustraire à l'article 17. Cela a conduit le Comité à réfléchir aux possibilités de concevoir une disposition permettant d'exempter les salariés d'orchestres ou de formations musicales qui sont indépendants de ces orchestres ou de ces formations, soit en excluant les situations dans lesquelles l'artiste perçoit une partie des bénéfices de l'orchestre, soit, sur la base du mécanisme utilisé par le Modèle de Convention des États-Unis[3]pour faire en sorte que ce paragraphe s'applique uniquement aux sociétés de promotion d'artistes, en excluant les situations dans lesquelles l'organisateur de l'événement pourrait choisir les différents artistes. Après un examen plus poussé, le Comité a toutefois conclu qu'il serait inapproprié d'étendre la portée de la disposition facultative

R (26)

proposée au paragraphe 14.1 pour les salariés d'équipes sportives étrangères, et que l'inclusion d'une règle *de minimis* évoquée précédemment réduirait considérablement l'ampleur du problème de l'imposition de salariés.

4. *Commentaires selon lesquels de nombreux artistes ne tirent que de faibles revenus et que la non-prise en compte des dépenses aboutit à une imposition excessive*

10. Le Comité a conclu que le paragraphe 10 des Commentaires sur l'article 17 répond déjà à la préoccupation, exprimée dans certains commentaires, selon laquelle de nombreux artistes perçoivent de faibles revenus et que la non-prise en compte de leurs dépenses peut se traduire par une imposition excessive. Le Comité a également noté que la proposition concernant une règle *de minimis* permettrait de traiter indirectement de tels cas. Enfin, l'imposition du montant brut à un faible taux est généralement plus intéressante que l'autorisation de la déduction des dépenses mais assortie de l'imposition du montant net à un taux élevé.

5. *Suggestion selon laquelle les traités ne suppriment pas la double imposition si les États ne s'accordent pas sur l'interprétation de l'article 17*

11. Certains commentaires ont souligné la nécessité d'une interprétation commune de l'article 17, faisant observer que les différences de vues entre États peuvent empêcher l'allégement de la double imposition. Le Comité a observé que les différences d'interprétation étaient l'une des raisons qui l'ont incité à entreprendre des travaux visant à préciser comment l'article 17 doit être interprété et appliqué.

6. *Questions spécifiques aux producteurs de théâtre (les entreprises à but non lucratif ne devraient pas être imposées et la fraction du revenu des artistes qui ne provient pas d'un spectacle ne devrait pas être couverte par l'article 17)*

12. Le Comité a examiné une série de commentaires selon lesquels les entreprises à but non lucratif ne devraient pas être imposées et la fraction du revenu des artistes qui ne provient pas d'un spectacle ne devrait pas être couverte par l'article 17. Ces commentaires semblent résulter d'une mauvaise interprétation de la nature de l'obligation de retenue d'impôt imposée à une compagnie de théâtre ; ils semblent aussi provenir d'une mauvaise compréhension de l'article 17(2) car ils suggèrent qu'un producteur de théâtre étranger à but lucratif ne serait pas imposé sur ses bénéfices, une interprétation contraire à celle qui ressort de l'alinéa 11 *b)* des Commentaires.

R (26)

7. Autres commentaires ne portant pas spécifiquement sur les propositions contenues dans le projet

13. Divers autres commentaires ont suggéré que les procédures administratives applicables à l'imposition d'artistes et de sportifs sont trop lourdes, que des intérêts devraient être versés sur les remboursements d'un trop-perçu d'impôt, que l'impôt devrait être calculé sur une base nette estimée, que les pays ne devraient pas percevoir l'impôt en vertu de leur droit interne s'il résulte de la convention qu'aucun impôt n'est dû, que les questions relatives aux retenues d'impôt et à l'allégement de la double imposition devraient être traitées, que les paragraphes 5 et 6 des Commentaires devraient être clarifiés et que l'objectif sous-jacent de l'article 17 devrait être mieux formulé.

14. Le Comité a conclu que ces commentaires concernaient la manière dont les différents pays exercent les droits d'imposition conférés par l'article 17, ce qui est une question relevant du droit interne, ou reflètent des considérations théoriques qu'il n'y avait pas lieu de traiter.

PARTIE 2 – PROPOSITIONS PUBLIÉES EN AVRIL 2010 ET COMMENTAIRES PORTANT DIRECTEMENT SUR CES PROPOSITIONS

1. Qu'est-ce qu'un artiste ou un sportif ?

15. Le projet pour commentaires contenait une proposition visant à ajouter un paragraphe 9.1 qui préciserait si telle ou telle personne peut être considérée comme étant un artiste ou un sportif et est ainsi soumise à l'article 17.

16. Quelques commentaires ont été reçus sur ce nouveau paragraphe. Un commentateur s'est opposé à l'inclusion de paiements uniques (un amateur reçoit un prix au titre de sa participation à une manifestation sportive unique, par exemple). Le Comité n'a pas partagé cette position car le principe général de l'article 17 est que les droits d'imposition sont basés sur la nature de l'activité et l'introduction d'une distinction entre professionnels et amateurs serait source de complexité supplémentaire ; il s'est également opposé à l'idée selon laquelle une distinction opérée dans le droit interne entre les paiements constituant du capital et ceux qui constituent du revenu serait pertinente aux fins de l'article 17.

R (26)

17. Le même commentateur a également suggéré que l'exemple du journaliste ne devrait pas figurer dans le paragraphe. Néanmoins, le Comité a considéré que cet exemple apporte une précision utile sur les personnes qui ne sont pas couvertes par l'article 17, et notamment l'exemple de l'ancien

sportif ou d'un sportif victime d'une blessure qui commente une manifestation sportive. La nécessité de cette clarification ressort d'un autre commentaire qui a estimé que lorsqu'un sportif intervient en tant que commentateur d'une manifestation sportive, le revenu correspondant devrait être couvert par l'article 17, et que seul un commentateur professionnel devrait échapper à l'application de l'article 17. Le Comité n'a pas accepté cette interprétation, car l'article 17 renvoie au revenu qu'un artiste ou un sportif tire d'activités exercées en sa qualité d'artiste ou de sportif.

18. Enfin, un commentateur a suggéré que la distinction entre les activités couvertes par l'article 17 et celles qui ne le sont pas devrait être clarifiée en indiquant « les éléments objectifs et subjectifs nécessaires pour distinguer différentes situations, accompagnés d'une liste non exhaustive de cas illustrant l'application de l'article ». Le Comité n'a toutefois pas été convaincu que les définitions des concepts d'« artiste » et d'« activités athlétiques » proposées par ce commentateur apporteraient une précision utile aux Commentaires, dans la mesure où elles poseraient probablement des questions d'interprétation supplémentaires.

19. Le Comité a également examiné l'application de l'article 17 aux commentateurs sportifs. Ce faisant, il a étudié divers exemples, dont celui de sportifs à la retraite intervenant en tant que commentateurs, et celui de commentateurs qui peuvent être considérés comme des animateurs. Selon un commentateur, l'article 17 devrait s'appliquer à certains commentateurs sportifs dont les commentaires présentent un caractère très divertissant, mais le Comité a estimé que déterminer si les commentaires sont formulés de manière divertissante ou non relève d'un jugement subjectif très difficile à mettre en pratique. Il a estimé également que le fait qu'un journaliste ou un commentateur soit un sportif célèbre ne modifie pas la nature des activités que cette personne exerce à titre de journaliste ou de commentateur. Il a en outre souligné que la clarification proposée concerne uniquement une personne qui commente une manifestation sportive ou en rend compte ; elle n'empêche pas l'application de l'article 17 lorsque, par exemple, un sportif à la retraite participe à une émission télévisée hebdomadaire qui discute de manifestations sportives.

20. Au cours de ses travaux, le Comité a constaté que les Commentaires contiennent certaines références prêtant à confusion concernant des paiements qui sont « directement ou indirectement liés » aux activités d'un artiste ou d'un sportif. Il a donc été décidé d'utiliser une terminologie plus cohérente dans l'ensemble des Commentaires sur l'article 17. C'est pourquoi la référence, au paragraphe 9.1, à « sa présence dans un film publicitaire ou lors d'entretiens… qui sont directement ou indirectement liés à cette participation » a été remplacée par « sa présence dans un film publicitaire ou lors d'entretiens… qui sont étroitement liés à cette participation ». Il a été

R (26)

convenu de procéder à des modifications identiques dans d'autres paragraphes des Commentaires (voir la version révisée des Commentaires à l'annexe).

21. Voici la version révisée du paragraphe 9.1 adoptée par le Comité :

Ajouter le paragraphe 9.1 suivant aux Commentaires sur l'article 17 :

9.1 Hormis les exemples ci-dessus, il existe un certain nombre de cas où il peut être difficile de déterminer si un élément de revenu spécifique est perçu par une personne en sa qualité d'artiste ou de sportif à l'occasion d'activités exercées en cette qualité. Les principes suivants peuvent être utiles pour traiter ces situations :

- ***La référence à un « artiste ou un sportif » englobe toute personne qui intervient en cette qualité, même lors d'une manifestation unique. Aussi, l'article 17 peut s'appliquer à un amateur qui remporte un prix assorti d'une somme d'argent à l'issue d'une manifestation sportive, ou à une personne qui n'est pas un acteur mais qui perçoit des droits en contrepartie d'une apparition, une fois dans sa vie, dans un film ou dans une annonce publicitaire à la télévision.***
- ***Comme indiqué dans les paragraphes précédents, les activités d'un artiste ou d'un sportif ne se limitent pas à la participation à un spectacle ou à une manifestation sportive dans un État donné, mais incluent également, à titre d'exemple, sa présence dans un film publicitaire ou lors d'interviews menés dans cet État qui sont étroitement liés à cette participation.***
- ***Le simple fait pour un journaliste de commenter ou de rendre compte d'un spectacle ou d'une manifestation sportive à laquelle il ne participe pas n'est pas assimilable à l'activité d'un artiste ou d'un sportif agissant en cette qualité. Par exemple, les droits qu'un ancien sportif ou qu'un sportif victime d'une blessure perçoit parce qu'il commente la retransmission d'une manifestation sportive à laquelle il ne participe pas ne seraient pas couverts par l'article 17.***

2. Application de l'article 17 aux prix gagnés à l'issue d'une course

22. Le projet contenait un nouveau paragraphe 11.2 portant sur l'application des conventions fiscales au prix que le propriétaire d'un cheval ou d'une voiture de course reçoit au titre des résultats obtenus par son cheval ou par sa voiture lors d'une course.

R (26)

23. Un commentateur a souhaité savoir si la modification proposée signifie que « toutes les sommes d'argent versées au titre d'animaux échappent à l'article 17 ». Ce commentateur a suggéré que des artistes pourraient être tentés d'utiliser des animaux dans leur numéro afin de se soustraire à l'impôt

sur une partie de leur rémunération, et a donc suggéré « de supprimer l'exclusion applicable au prix perçu au titre des résultats obtenus par un animal ou une voiture et de préciser que ce revenu doit être considéré comme couvert par l'article 17 ». Toutefois, le Comité n'a pas accepté cette suggestion et a estimé que l'article 17 nécessite d'opérer une distinction entre le revenu tiré des activités personnelles d'artistes et de sportifs et le revenu tiré de la propriété de chevaux et de voitures utilisés dans l'accomplissement de ces activités.

24. Comme il est expliqué ailleurs dans ce rapport, le Comité a procédé à un certain nombre de changements aux Commentaires afin de remplacer le terme « *sportsmen* » dans la version anglaise et certaines références prêtant à confusion concernant des paiements qui sont « directement ou indirectement liés » aux activités d'un artiste ou d'un sportif. Ces modifications ont été appliquées au paragraphe 11.2. En outre, d'autres modifications ont été effectuées afin de mieux refléter les circonstances dans lesquelles des paiements sont effectués dans le cadre de courses de voitures. Voici la version révisée du paragraphe 11.2 adoptée par le Comité :

Renuméroter le paragraphe 11.2 actuel des Commentaires sur l'article 17 et ajouter le nouveau paragraphe 11.2 suivant :

11.2 Toutefois, le paragraphe 2 ne s'applique pas aux prix que le propriétaire d'un cheval ou que l'écurie à laquelle appartient une voiture de course reçoit au titre des résultats obtenus par le cheval ou par la voiture lors d'une course ou de plusieurs courses qui se déroulent au cours d'une certaine période. En pareil cas, le prix n'est pas attribué au titre des activités personnelles du jockey ou du pilote, mais au titre des activités liées à la propriété et à l'entraînement du cheval, ou à la conception, la construction, la propriété et l'entretien de la voiture. Ce prix ne provient pas des activités personnelles du jockey ou du pilote et n'est pas couvert par l'article 17. Néanmoins, si le propriétaire ou l'écurie reçoit un paiement au titre des activités personnelles du jockey ou du pilote de course, ce revenu peut être imposé comme revenu du jockey ou du pilote aux termes du paragraphe 1 (voir le paragraphe 7 ci-dessus).

3. Quelles sont les activités personnelles d'un artiste ou d'un sportif exercées en cette qualité ?

25. Le projet pour commentaires proposait d'apporter des modifications aux Commentaires sur l'article 17 visant à préciser dans quelles circonstances un revenu perçu par un artiste ou un sportif (ou par une personne désignée au paragraphe 2) peut être considéré comme tiré des activités personnelles de cet artiste ou de ce sportif exercées « en cette qualité ». Ces modifications concernaient les activités suivantes.

R (26)

Activités de modèles et d'intervenants

26. Les propositions de modification du paragraphe 3 des Commentaires visaient à traiter les questions pratiques liées au fait de savoir si, et dans quelle mesure, l'article 17 s'applique aux activités de modèles et de intervenants. Les modifications supplémentaires apportées au paragraphe (et à d'autres parties des Commentaires) visent à préciser que l'article 17 s'applique à toutes les catégories d'artistes.

27. Un commentateur a exprimé l'opinion que les exemples ajoutés au paragraphe 3 « ne semblent pas se situer à l'une ou l'autre des extrémités de l'échelle, mais plutôt dans la zone intermédiaire. … Les exemples ajoutés n'apportent pas d'éclaircissement, mais plutôt un surcroît de confusion ». Néanmoins, le Comité a estimé qu'il est utile de préciser comment traiter ces exemples supplémentaires car ils correspondent à des situations concrètes qui ont posé des difficultés par le passé.

28. Un commentateur a suggéré de préciser que les « activités personnelles … d'un artiste peuvent consister à rester immobile (artiste imitant une statue, par exemple) ». Le Comité a reconnu que ces activités seraient couvertes par l'article 17, mais n'a pas jugé nécessaire de préciser ce point dans les Commentaires.

29. Un autre commentateur était d'avis qu'en « incluant l'acteur de cinéma dans le champ de l'article 17, il semble que la prestation artistique requise aux fins de cet article n'englobe pas le fait de se produire devant un public. Par conséquent, le concept de prestation artistique ne désigne pas nécessairement une prestation publique. » Le commentateur a estimé que cet aspect devrait être précisé, mais le Comité a noté que les termes « prestation »et « prestation publique » n'apparaissent pas dans l'article 17, et que le paragraphe 3 des Commentaires contient déjà l'exemple d'acteurs de cinéma.

30. Un commentateur s'est objecté à la clarification proposée concernant les modèles et les intervenants et a suggéré que « pour des raisons d'équité, les anciens responsables politiques devraient être considérés comme des artistes de même que n'importe quel autre orateur public qui n'est pas actuellement et directement impliqué dans la vie politique » et que les « modèles… se rapprochent davantage des acteurs ». Ce commentateur a recommandé de « supprimer les références au fait que l'article 17 ne s'applique pas aux anciens responsables politiques et aux modèles et de préciser que ces activités relèvent de l'article 17 ». Le Comité a rejeté cette interprétation de l'article 17.

R (26)

31. Certains commentaires portaient sur le remplacement dans la version anglaise du terme « *artistes* » par le terme « *entertainers* ». Deux commentateurs ont noté que ce remplacement se justifie techniquement, du moins dans la version anglaise, mais d'après d'autres commentaires, le mot anglais « *artistes* » est plus simple à traduire en d'autres langues. Un

commentateur a également suggéré qu'il faudrait inclure une liste décrivant les différents types d'artistes. Le Comité a conclu que la référence au terme « *artiste* » dans la version anglaise du paragraphe 1 de l'article 17 étant une simple illustration du terme plus général « *entertainer* », il est préférable de se focaliser sur le concept de l'« *entertainer* » dans les Commentaires. Il fait également observer qu'il existe une différence de signification du terme « artistes » en français et en anglais, et qu'il serait erroné de traduire « *entertainers* » par un terme suggérant qu'une exécution en public est requise pour que l'article 17 s'applique.

32. Un commentateur a suggéré de remplacer dans la version anglaise le terme « *sportsman* » par « *sportspersons* » qui s'applique aussi bien aux femmes. Le Comité a décidé de procéder à cette modification dans tout l'article 17 et dans ses Commentaires (voir l'annexe). Le Comité a également conclu qu'aucune modification supplémentaire ne devait être apportée à la version révisée du paragraphe 3 figurant dans le projet :

Remplacer le paragraphe 3 des Commentaires sur l'article 17 par ce qui suit :

> 3. Le paragraphe 1 vise les artistes et sportifs. Il n'est pas possible de donner une définition précise du terme « artiste » mais le paragraphe 1 donne des exemples de personnes qui peuvent être considérées comme tels. Cette liste ne doit pas être considérée comme exhaustive. D'une part, ce terme inclut clairement l'acteur de théâtre, l'acteur de cinéma ~~et~~**ou** l'acteur participant à des films publicitaires télévisés (ancien sportif compris). L'article peut aussi être appliqué aux artistes et sportifs participant à des activités de nature politique, sociale, religieuse ou charitable dès lors que ces activités comportent un élément de divertissement. Par contre, il ne s'applique pas aux intervenants invités à un colloque (***par exemple, un ancien responsable politique rémunéré pour une intervention), à un modèle qui se produit en cette qualité (qui présente des vêtements au cours d'un défilé de mode ou d'une séance photo, par exemple) et non en tant qu'artiste*** ni au personnel administratif ou technique (par exemple les caméramen pour le tournage d'un film, les producteurs, les metteurs en scène, les chorégraphes, le personnel technique ou les accompagnateurs d'un groupe pop). Entre les deux, il existe une zone intermédiaire dans laquelle il convient d'apprécier le profil global des activités de la personne intéressée.

Activités de préparation et d'entraînement

33. Le projet contenait également une proposition d'ajout visant à préciser le fait que l'article 17 s'applique à la fraction de la rémunération d'un artiste ou d'un sportif qui se rapporte aux activités de préparation et d'entraînement, et pas seulement à celle qui correspond aux manifestations proprement dites.

R (26)

34. Un commentateur a expliqué que les autorités fiscales britanniques ont pour habitude de « taxer une fraction du revenu perçu en vertu de contrats de services – même si ce revenu est perçu par une société de prestation de services personnels – sur la base du nombre de jours de compétition au Royaume-Uni ». Il a toutefois ajouté qu'il ne serait pas judicieux d'imposer le revenu issu de contrats publicitaires d'un sportif sur cette base, car un sportif doit s'entraîner le reste de l'année. Prenant l'exemple d'un marathonien, le commentateur a expliqué que « si l'athlète se trouve au Royaume-Uni pendant une semaine pour le marathon de Londres et n'y revient pas durant l'année fiscale donnée, mais peut prouver qu'il s'est entraîné chaque jour de l'année (comme le font de nombreux marathoniens), 1/52^{e} de son revenu mondial devrait être soumis à l'impôt au Royaume-Uni ». Le Comité a toutefois rejeté cette position, qui ne tient pas compte de l'objet de la rémunération : lorsqu'un marathonien perçoit la totalité de son revenu au titre de sa participation et de ses résultats à des courses organisées dans un pays, on peut difficilement prétendre qu'une partie de cette rémunération correspond à un entraînement effectué dans un autre pays. Il n'a pas non plus partagé l'opinion selon laquelle la proposition « semble accorder un traitement préférentiel aux sportifs salariés au détriment des sportifs indépendants » : selon l'interprétation proposée, les personnes travaillant à leur compte qui sont rémunérées pour des entraînements ou des répétitions sont traitées comme des personnes salariées qui sont rémunérées pour des entraînements ou des répétitions. Le Comité a simplement noté qu'il est moins fréquent que des artistes et des sportifs travaillant à leur compte soient rémunérés au titre de leur participation à des entraînements ou à des activités de préparation.

35. Deux commentateurs ont toutefois contesté cette observation et ont mentionné les situations suivantes dans lesquelles des personnes travaillant à leur compte ont été rémunérées au titre d'activités de préparation ou d'entraînement :

- « Des sportifs travaillant à leur compte ont signé des contrats qui prévoient que certains produits doivent être utilisés lors des entraînements et des compétitions ».
- « Des acteurs peuvent devoir suivre une préparation pour certains rôles (rôle nécessitant de monter à cheval, par exemple) ; ils devront donc s'entraîner pour ce rôle, mais les jours consacrés aux entraînements font partie du travail couvert par le cachet du film. »
- Certaines personnes travaillant à leur compte qui jouent dans des pièces, des opéras et des concerts peuvent être tenues par contrat de participer à des répétitions.

R (26)

36. Bien que les deux premiers exemples n'indiquent pas clairement si la personne a été rémunérée au titre de la période d'entraînement ou de préparation, le Comité a reconnu que le dernier exemple implique un paiement à une personne travaillant à son compte au titre d'une activité de préparation.

37. Sur la base de ces commentaires, le Comité a conclu que la référence aux répétitions et l'exemple d'une personne travaillant à son compte rémunérée au titre de répétitions devaient être ajoutés au paragraphe 9.1 proposé. Le Comité a donc adopté la version révisée suivante de la partie concernée du paragraphe :

Ajouter l'alinéa suivant au paragraphe 9.1 (voir ci-dessus) des Commentaires sur l'article 17 :

[9.1 Hormis les exemples ci-dessus, il existe un certain nombre de cas où il peut être difficile de déterminer si un élément de revenu spécifique est perçu par une personne en sa qualité d'artiste ou de sportif à l'occasion d'activités exercées en cette qualité. Les principes suivants peuvent être utiles pour traiter ces situations :]

- ***[…]***
- ***La préparation, comme les répétitions et l'entraînement, fait partie des activités normales des artistes et des sportifs. Si un artiste ou un sportif est rémunéré pour le temps consacré aux répétitions, aux entraînements ou aux activités de préparation similaires accomplies dans un État (ce qui est très fréquent pour des artistes et sportifs salariés, mais peut également se produire pour une personne travaillant à son compte, comme un chanteur d'opéra tenu par contrat de participer à un certain nombre de répétitions), la rémunération correspondante, ainsi que la rémunération pour le temps passé à voyager dans cet État pour les spectacles, les répétitions et les entraînements (ou des activités de préparation similaires), relèveraient de cet article. Ce principe vaut indépendamment du fait que ces répétitions, entraînements ou préparations similaires se rattachent ou non à des manifestations publiques spécifiques dans cet État (par exemple, la rémunération versée au titre de la participation à un stage de préparation d'avant-saison serait couverte).***

Activités de producteurs et de promoteurs, et nécessité d'éviter la double imposition lorsque le paragraphe 2 est appliqué

38. Une autre modification figurant dans le projet pour commentaires concernait les activités de promoteurs et le risque de double imposition des

revenus lorsque le paragraphe 2 s'applique. Certains commentaires ont été reçus concernant le paragraphe 11.5, qui porte sur la deuxième question.

39. Un commentateur a suggéré de renuméroter le paragraphe 11.5 et de le placer sous la section intitulée « Autres observations sur les paragraphes 1 et 2 ». Le Comité n'a pas jugé ce changement nécessaire. Un autre commentateur a estimé qu'en « laissant explicitement aux régimes fiscaux nationaux le soin de déterminer si et, le cas échéant dans quelle mesure, des déductions de ce revenu sont possibles, l'OCDE semble accepter implicitement que l'imposition de ce revenu sur une base brute soit la méthode préférée d'un État contractant ». Ce commentateur a ajouté que « la phrase d'introduction relative au calcul du revenu et à la déduction des dépenses devrait être supprimée du paragraphe 11.5 ». Le Comité est toutefois d'avis que la phrase d'introduction du paragraphe 11.5 apporte une précision utile et techniquement correcte.

40. Par conséquent, le Comité a conclu qu'à l'exception du remplacement du terme « *sportsmen* » dans la version anglaise, il n'y avait pas lieu de modifier les propositions suivantes figurant dans le projet pour commentaires :

Remplacer l'alinéa 11 b) des Commentaires sur l'article 17 par ce qui suit :

> *b*) Le deuxième cas est celui d'une équipe, d'une troupe, d'un orchestre, etc. qui est constitué en personne morale. Les revenus des spectacles ou événements sportifs peuvent être versés à cette entité. Les membres de l'équipe, de l'orchestre, etc. seront imposables, en vertu du paragraphe 1, dans l'État où ***ils accomplissent leurs activités d'artistes ou de sportifs*** ~~se déroule le spectacle ou l'événement sportif~~, pour toute rémunération (ou tout autre revenu dont ils bénéficient) ~~en contrepartie~~ ***provenant de l'exercice de ces activités (voir néanmoins le paragraphe 14.1 ci-dessous).*** ~~du spectacle ou de l'événement ; toutefois, si les membres perçoivent une rémunération périodique fixe et s'il est difficile d'attribuer une part de ces revenus à des manifestations particulières, les pays membres peuvent décider, unilatéralement ou bilatéralement, de ne pas l'imposer.~~ Le bénéfice réalisé par cette personne morale du fait ~~de ce~~***d'un*** spectacle ou événement serait imposable en vertu du paragraphe 2.

Ajouter les paragraphes 11.4 et 11.5 suivants aux Commentaires sur l'article 17 :

> ***11.4 Le paragraphe 2 couvre le revenu qui peut être considéré comme perçu au titre des activités personnelles d'un artiste ou d'un sportif. Cette catégorie englobe le revenu perçu par une entreprise qui est rémunérée au titre de l'accomplissement de ces activités (comme une équipe sportive ou un orchestre), mais elle n'inclut pas, de toute évidence, le revenu de toutes les entreprises qui participent à la production de spectacles ou d'événements sportifs. Par exemple, le revenu perçu par le promoteur indépendant d'un***

R (26)

concert sur la vente de billets et l'attribution d'espace publicitaire n'est pas couvert par le paragraphe 2.

11.5 Bien que l'article n'indique pas le mode de calcul du revenu couvert par les paragraphes 1 et 2 et confie à la législation interne d'un État contractant le soin de déterminer l'importance des déductions éventuelles (voir le paragraphe 10 ci-dessus), le revenu obtenu au titre des activités personnelles d'un sportif ou d'un artiste ne doit pas être imposé deux fois du fait de l'application de ces deux paragraphes. C'est un aspect important dans la mesure où, par exemple, le paragraphe 2 autorise un État contractant à imposer la société de promotion d'un artiste sur un paiement perçu par cette société au titre d'activités accomplies par l'artiste dans cet État, et le paragraphe 1 autorise aussi cet État à imposer la fraction de la rémunération versée par cette société à l'artiste qui peut être raisonnablement attribuée à ces activités. En pareil cas, l'État contractant peut, en fonction de sa législation interne, soit imposer uniquement la société ou l'artiste sur l'intégralité du revenu attribuable à ces activités, soit imposer chacun d'eux sur une fraction du revenu, par exemple en imposant le revenu perçu par la société mais en autorisant une déduction au titre de la fraction correspondante de la rémunération versée à l'artiste, et en imposant cette fraction en tant que revenu de l'artiste.

Disposition alternative pour les membres d'une équipe sportive

41. Le projet pour commentaires proposait d'ajouter un paragraphe indiquant qu'au regard des difficultés administratives qu'entraîne l'imposition d'une fraction de la rémunération globale des membres d'une équipe, d'une troupe ou d'un orchestre étranger, certains États peuvent juger approprié de ne pas imposer cette rémunération. Le paragraphe contenait également une disposition alternative prévoyant une exemption limitée aux membres d'une équipe sportive.

42. Les commentaires reçus sur cette proposition ont souligné les difficultés administratives posées par l'imposition d'une fraction de la rémunération globale liée à l'emploi des membres d'une équipe, d'une troupe ou d'un orchestre étranger. Un commentateur s'est demandé « comment cela peut fonctionner en pratique : une société devra adresser une explication détaillée des méthodes de calcul et des indications précises sur la rémunération attribuée aux diverses activités, si tant est que cela soit possible et faisable pour une société qui organise des spectacles vivants ». Un autre commentateur pense que la solution proposée par le paragraphe 14.1 n'est pas idéale, et qu'il « vaudrait mieux supprimer l'article 17 et en répartir les effets entre les articles pertinents ».

43. Comme l'explique la première partie de cette note, le Comité a toutefois rejeté les suggestions tendant à supprimer l'article 17 ou à exempter entièrement les salariés de l'application de cet article. La version suivante du paragraphe 14.1, qui est identique à la proposition figurant dans le projet pour commentaires (hormis le remplacement du terme « *sportsman* » dans la version anglaise), a donc été adoptée par le Comité :

Ajouter le paragraphe 14.1 suivant aux Commentaires sur l'article 17 :

14.1 En outre, compte tenu des difficultés administratives que posent l'attribution à des activités spécifiques se déroulant dans un État de la rémunération globale liée à un emploi des différents membres d'une équipe, d'une troupe ou d'un orchestre étranger, et l'imposition de la fraction correspondante de cette rémunération, certains États peuvent juger approprié de ne pas imposer cette rémunération. Bien qu'un État puisse décider de manière unilatérale d'exempter cette rémunération, cette solution unilatérale ne serait pas réciproque et poserait le problème décrit au paragraphe 12 ci-dessus lorsque la méthode de l'exemption est utilisée par l'État de résidence de la personne qui perçoit ce revenu. Ces États peuvent donc juger approprié d'exclure cette rémunération de la portée de l'article. Le paragraphe 2 ci-dessus indique qu'une solution consisterait à modifier le texte de l'article de façon à ce qu'il ne s'applique pas au revenu lié à l'emploi, mais certains États pourraient préférer une exception plus étroite qui se limite aux cas qu'ils rencontrent fréquemment dans la pratique. Voici un exemple de disposition applicable aux membres d'une équipe sportive qui pourrait être utilisée à cette fin :

> ***Les dispositions de l'article 17 ne s'appliquent pas au revenu perçu par un résident d'un État contractant au titre d'activités qu'une personne exerce dans l'autre État contractant en tant que membre d'une équipe sportive du premier État qui participe à un match organisé dans l'autre État par une ligue à laquelle cette équipe appartient.***

4. Règles de détermination de l'origine et de répartition du revenu pour des activités accomplies dans plusieurs pays

44. Le projet pour commentaires proposait de préciser les règles de détermination de l'origine et de répartition du revenu lorsque des activités sportives ou artistiques sont exercées dans différents pays.

45. D'après un commentateur, « nous ne pensons pas que les modifications proposées indiquent de façon claire que le temps consacré à des activités de préparation et d'entraînement dans un État en particulier devrait être pris en compte dans le calcul de répartition ». Un autre commentateur a partagé ce point de vue ; pour lui, « il n'est pas tenu compte du temps consacré par un artiste ou un sportif à des activités de préparation et d'entraînement. Si un

R (26)

paiement est reçu au titre d'une tournée de concerts sur 30 soirées, mais qui nécessite 20 jours de préparation dans un pays spécifique avant la tournée, ce temps de préparation devrait être comptabilisé ». Néanmoins, le Comité a estimé que le deuxième exemple au paragraphe 9.3 couvrait la question de la rémunération clairement liée aux activités de préparation. Étant donné que la rémunération versée dans le premier exemple ne couvre pas les activités de préparation mais uniquement les spectacles, il ne serait pas approprié, dans cet exemple, de faire référence au nombre de jours consacrés à la préparation ou aux répétitions. Même s'il est évident qu'un artiste travaillant à son compte doit se préparer (comme de nombreuses personnes travaillant à leur compte), la vraie question est de savoir si le revenu perçu par cet artiste vient rémunérer spécifiquement cette préparation.

46. Un autre commentateur a suggéré que « les artistes sont déjà fiscalement pénalisés par rapport à d'autres catégories de travailleurs, et la proposition d'ajout aux Commentaires entraîne une difficulté supplémentaire. Pour pouvoir répartir le salaire en fonction des jours de travail passés dans chaque pays, il faut laisser passer un délai d'un an. C'est administrativement contraignant et compliqué à réaliser, surtout pour la société qui emploie plusieurs artistes et organise plusieurs tournées par an ». Selon un autre commentateur, « les exemples apportent peu d'explications, mais soulignent plus encore la complexité de l'article » et « les principes contenus dans les commentaires concernant la répartition sont valables mais peu pratiques ». Le Comité a estimé que ces commentaires se rapportent davantage à la question générale de savoir si l'article 17 devrait être inclus dans une convention plutôt qu'à la question spécifique de l'origine et de la répartition du revenu couvert par l'article.

47. Un commentateur a suggéré que « pour respecter l'esprit de l'article 17, il serait approprié d'imposer dans l'État où l'activité est accomplie uniquement les montants que le sportif ou l'artiste reçoit en plus ou spécifiquement au titre de l'accomplissement de ses activités dans l'autre État. À l'inverse, lorsque l'artiste ou le sportif ne reçoit pas de rémunération supplémentaire au titre des activités accomplies dans l'autre État, nous estimons que sa rémunération ordinaire devrait être imposée uniquement dans son État de résidence ». Le Comité a estimé que cette interprétation ne serait pas conforme au texte de l'article 17 ; comme l'indique le paragraphe 14.1 proposé, les États qui souhaitent exempter la rémunération de salariés d'une équipe sportive ou d'orchestres du champ d'application de l'article 17 sont libres de le faire en modifiant le texte de l'article.

48. Enfin, un commentateur a demandé des éclaircissements supplémentaires concernant deux types spécifiques de paiements : le paiement de jours de maladie par un tiers au titre d'un accident du travail (un artiste ou un athlète est blessé au cours d'un spectacle ou d'une manifestation

et reçoit une indemnité versée par son employeur, une compagnie d'assurance privée ou un régime public d'assurance maladie) ainsi que les commissions d'engagement (« un artiste est rémunéré pour sa disponibilité à accomplir des activités au sein d'une troupe dans le pays où a lieu le spectacle »). Le Comité a jugé impossible de donner une réponse générale concernant la première catégorie de paiement, qui couvre des versements très différents (revenu au titre d'un emploi, indemnité d'assurance ou prestations sociales, par exemple) ; il a néanmoins décidé d'examiner la façon dont les conventions traitent ces paiements dans le cadre d'un autre projet concernant les paiements reçus suite à la cessation d'emploi. S'agissant du deuxième type de paiement, il a estimé qu'il s'apparente au salaire versé à un membre d'une équipe sportive qui est rémunéré indépendamment de sa participation effective à un match : l'application de l'article 17 ne dépend pas de sa participation effective au match, mais de sa présence dans un État aux fins de ses activités en tant que sportif, ce qui inclut le fait d'être disponible pour le match.

49. Le Comité a estimé que ces commentaires ne justifiaient pas d'apporter des modifications supplémentaires à la proposition. Comme on l'a vu, le Comité a déjà procédé à un certain nombre de modifications aux Commentaires afin de remplacer, dans la version anglaise, le terme « *sportsman* » par « *sportsperson* » et de remplacer les références prêtant à confusion aux paiements qui sont « directement ou indirectement liés » aux activités d'un artiste ou d'un sportif. Hormis ces changements, la version suivante des paragraphes 9.2 et 9.3, qui a été adoptée par le Comité, est identique à la proposition figurant dans le projet :

Ajouter les paragraphes 9.2 et 9.3 suivants aux Commentaires sur l'article 17 :

9.2 Les artistes et les sportifs exercent souvent leurs activités dans différents États, ce qui nécessite de déterminer la fraction de leur revenu tirée des activités exercées dans chaque État. Bien que les faits et circonstances propres à chaque cas soient déterminants, les principes généraux suivants sont utiles à cette fin :

- ***Un élément de revenu qui est étroitement lié à des activités spécifiques exercées par l'artiste ou le sportif dans un État (par exemple, un prix décerné au vainqueur d'une compétition sportive se déroulant dans cet État ; une indemnité journalière versée au titre de la participation à un tournoi ou à un stage d'entraînement dans cet État ; la rémunération versée à un musicien pour un concert donné dans un État) sera considéré comme perçu au titre des activités exercées dans cet État.***
- ***Comme l'indique le paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 15, l'emploi est exercé à l'endroit où le salarié est physiquement présent***

R (26)

lorsqu'il accomplit les activités au titre desquelles les revenus liés à l'emploi sont payés. Lorsque la rémunération perçue par un artiste ou un sportif salarié d'une équipe, d'une troupe ou d'un orchestre couvre diverses activités qui doivent être exercées au cours d'une certaine période (par exemple, un salaire annuel couvrant différentes activités telles que : entraînements ou répétitions ; déplacements avec l'équipe, la troupe ou l'orchestre ; participation à un match ou à un spectacle public, etc.), il convient donc, sauf s'il s'avère que tout ou partie de la rémunération doit être répartie différemment, de répartir ce salaire ou cette rémunération en fonction des jours de travail passés dans chaque État dans lequel l'artiste ou le sportif est tenu, en vertu de son contrat de travail, d'accomplir ces activités.

9.3 Les exemples suivants illustrent ces principes :

- ***Exemple 1 : un chanteur non salarié perçoit une rémunération forfaitaire pour un certain nombre de concerts donnés dans différents États, à laquelle s'ajoute 5 % du total des ventes de billets de chaque concert. Dans ce cas, il semble approprié de répartir la rémunération forfaitaire en fonction du nombre de concerts donnés dans chaque État, mais de répartir la rémunération liée au pourcentage des ventes de billets en fonction de l'endroit où ont eu lieu les concerts pour lesquels les billets ont été vendus.***
- ***Exemple 2 : un coureur cycliste est salarié d'une équipe. Aux termes de son contrat de travail, il est tenu de voyager avec son équipe, d'être présent lors de conférences de presse publiques organisées par son équipe et de participer aux entraînements et aux courses qui ont lieu dans différents pays. Il perçoit un salaire annuel fixe majoré de primes en fonction de son classement à l'issue des courses. Dans ce cas, il semble approprié de répartir le salaire en fonction du nombre de jours de travail durant lesquels il est présent dans chaque État où il exerce les activités liées à son emploi (par exemple, déplacements, courses, apparitions publiques) et de répartir les primes en fonction de l'endroit où les courses correspondantes ont eu lieu.***

5. *Catégories spéciales de paiements*

Revenu tiré de l'exploitation de produits dérivés et prix et récompenses accordés par une fédération, une association ou une ligue nationale

50. Le projet pour commentaires proposait d'ajouter un nouveau paragraphe 8.1 et de modifier le paragraphe 9 afin de préciser si l'article 17 s'applique à divers paiements, y compris les prix et récompenses accordés par une fédération, une association ou une ligue nationale en lien avec une

R (26)

manifestation sportive spécifique, les droits de parrainage et la rémunération liée à l'exploitation de produits dérivés.

51. Un commentateur a fait observer que la deuxième phrase du paragraphe 9 indique que d'autres articles s'appliquent lorsqu'il « n'y a pas de lien ***direct*** » entre le revenu et l'accomplissement d'activités, mais le paragraphe ajoute que « l'article 17 s'applique aux revenus de la publicité ou du parrainage qui sont directement ***ou indirectement*** liés aux manifestations ou spectacles ». Selon ce commentateur, « le lien indirect entre le revenu et la manifestation ou le spectacle pose de grands problèmes ». Comme on l'a déjà expliqué, le Comité a reconnu que les Commentaires contenaient des références pouvant prêter à confusion à des paiements qui sont « directement ou indirectement liés » aux activités d'un artiste ou d'un sportif et a donc décidé d'utiliser une terminologie plus cohérente dans le paragraphe 9 et dans l'ensemble des Commentaires sur l'article 17. En outre, le paragraphe 9 a été modifié afin d'apporter des précisions sur le lien nécessaire pour qu'un paiement soit couvert par l'article 17.

52. Un autre commentateur a suggéré qu'il existait une différence entre le revenu publicitaire, les droits de sponsoring et les droits de parrainage. Il a ajouté que « c'est un domaine complexe sur lequel l'article 17 ne fournit guère d'indications. Nous pensons qu'il est nécessaire d'analyser plus en détail les définitions du revenu qui doit être imposé au titre de l'article 17. Des consultations supplémentaires avec les parties prenantes s'imposent, mais il nous apparaît essentiel d'établir ces principes et de déterminer si les différents types de revenu devraient être soumis à l'impôt en vertu de l'article 17 ». Le Comité a toutefois estimé qu'au regard des différences entre les types de paiements et les dispositions des contrats pertinents, il serait très difficile d'aller au-delà des principes généraux exposés dans le paragraphe 9.

53. S'agissant des droits de parrainage (paiement versé à un joueur de tennis qui porte sur ses vêtements le logo ou la marque commerciale d'un sponsor, par exemple), un commentateur a suggéré que l'article 17 ne devrait pas s'appliquer « lorsque ces montants sont perçus en vertu d'un accord mondial avec une marque commerciale qui couvre des aspects aussi divers que la diffusion d'annonces publicitaires ou l'utilisation exclusive de ses équipements sportifs, et lorsque la fixation de cette rémunération n'a aucun lien avec le lieu où l'activité sera exercée ». Comme on l'a vu, le Comité a modifié le paragraphe 9 afin de préciser le type de lien qui est requis entre le paiement et l'événement spécifique pour que l'article 17 s'applique.

R (26)

54. Selon un commentateur, bien que le paragraphe 9 indique que les redevances versées au titre de droits de la propriété intellectuelle sont normalement couvertes par l'article 12 plutôt que par l'article 17, « on ne sait pas précisément dans quelles circonstances l'article 12 est supplanté par

l'article 17 et les Commentaires ne fournissent aucune explication à cet égard. » Ce commentateur a suggéré de modifier « la phrase 'Les redevances correspondant à des droits de la propriété intellectuelle relèvent normalement de l'article 12 plutôt que de l'article 17' en supprimant le terme 'normalement'. Toute la dernière phrase du paragraphe 9 devrait être supprimée. Cette phrase ne fournit ni éclaircissement ni explication, mais brouille la situation s'agissant de la distinction entre les revenus liés au droit d'auteur et les revenus liés à un spectacle ou à une manifestation ». Compte tenu des explications déjà fournies dans les Commentaires sur l'article 12 (voir, par exemple, le paragraphe 18 des Commentaires), le Comité n'a pas jugé nécessaire de donner des explications supplémentaires sur la distinction entre les articles 12 et 17 dans les Commentaires sur l'article 17. Il a toutefois reconnu que si les CD musicaux d'un artiste sont vendus lors d'un concert, l'article 12, et non l'article 17, s'appliquerait aux redevances (éventuelles) au titre du droit d'auteur perçues par l'artiste sur ces ventes. C'est pourquoi il a décidé de modifier la dernière phrase du paragraphe 9 proposé afin de clarifier ce point.

55. Voici la version révisée des propositions correspondantes que le Comité a adoptée après examen de ces commentaires :

Ajouter le paragraphe 8.1 suivant aux Commentaires sur l'article 17 :

> ***8.1 Ce paragraphe s'applique quelle que soit l'entité qui verse la rémunération. Par exemple, il couvre les prix et récompenses accordés par une fédération, une association ou une ligue nationale à une équipe ou à un individu en lien avec une manifestation sportive spécifique.***

*Remplacer le paragraphe 9 des Commentaires sur l'article 17 par ce qui suit (les modifications apportées au texte existant du paragraphe sont indiquées au moyen de ratures pour les suppressions et d'**italiques gras** pour les additions):*

> 9. Outre les droits obtenus au titre des spectacles ***ou manifestations*** auxquels ils participent directement, les artistes et sportifs perçoivent souvent des revenus sous forme de redevances, de droits de publicité ou de parrainage. En général, d'autres articles seront applicables chaque fois qu'il n'y a pas de ~~lien direct~~***relation étroite*** entre les revenus et ~~un spectacle public donné par l'artiste ou le sportif~~***l'accomplissement d'activités*** dans le pays intéressé. ***Cette relation étroite existe généralement lorsqu'on ne peut pas considérer raisonnablement que le revenu aurait été obtenu si ces activités n'avaient pas été accomplies. Cette relation peut être liée au moment où a lieu la manifestation générant le revenu (par exemple, un paiement reçu par un joueur de golf professionnel au titre d'un entretien accordé pendant un tournoi auquel il participe) ou à l'objet de cette rémunération (par exemple, un paiement versé à un joueur de tennis vedette en contrepartie de l'utilisation de son image sur des affiches qui font***

la publicité d'un tournoi auquel il participera). Les redevances correspondant à des droits de la propriété intellectuelle relèvent normalement de l'article 12 plutôt que de l'article 17 (voir ***le*** paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 12) mais en général les droits de publicité et de parrainage sortent du cadre de l'article 12. L'article 17 s'applique aux revenus de la publicité ou du parrainage, etc. qui ~~sont directement ou indirectement liés aux~~***ont une relation étroite avec des*** manifestations ou spectacles qui ont lieu dans un État donné ***(par exemple, un paiement versé à un joueur de tennis qui porte sur son polo le logo, la marque commerciale ou le nom commercial d'un sponsor au cours d'un match). Cette relation étroite peut résulter d'un accord contractuel qui régit la participation à une manifestation désignée ou à un certain nombre de manifestations non précisées ; dans ce dernier cas, un État contractant dans lequel une ou plusieurs de ces manifestations ont lieu peut imposer une partie des droits de publicité ou de parrainage correspondants (comme il le ferait, par exemple, dans le cas d'une rémunération couvrant un certain nombre de spectacles non précisés ; voir les paragraphes 9.2 et 9.3)***. Les revenus du même type qui ne peuvent être imputés à ces manifestations ou spectacles relèvent des règles normales de l'article 7 ou de l'article 15, le cas échéant. Les versements reçus en cas d'annulation d'un spectacle sortent également du cadre de l'article 17 et relèvent des ***l'***articles 7 ou 15, selon le cas***. Divers paiements peuvent être effectués en lien avec l'exploitation de produits dérivés ; bien que le versement à un artiste ou à un sportif d'une partie du revenu tiré de l'exploitation de produits dérivés étroitement lié à un spectacle public mais qui ne constitue pas des redevances relève normalement de l'article 17, le versement d'un revenu tiré de l'exploitation de produits dérivés à la suite de ventes réalisées dans un pays sans relation étroite avec des spectacles ayant eu lieu dans ce pays et qui ne constitue pas des redevances est normalement couvert par l'article 7 (ou par l'article 15, si ce revenu est versé à un salarié).***

Paiements au titre d'une diffusion

56. Le projet pour commentaires proposait d'ajouter un nouveau paragraphe 9.4 portant sur les paiements pour l'obtention de droits de diffusion.

57. Un seul commentateur s'est exprimé sur ce paragraphe proposé ; selon lui, « le [p]aragraphe 9.4 crée une confusion entre les sources de revenu et nécessite des précisions supplémentaires. Lorsqu'un spectacle donne lieu à une diffusion, la rémunération au titre du spectacle peut être soumise à l'article 17, mais des paiements peuvent couvrir à la fois le spectacle et le droit de l'enregistrer en vue d'une ou de plusieurs diffusions ultérieures. Le paiement au titre de ce droit relève du droit d'auteur et est couvert par

R (26)

l'article 12 ». Selon le Comité, étant donné que le paragraphe 9.4 vise uniquement les paiements effectués **« »**«au titre de la diffusion simultanée d'un spectacle », ce paragraphe ne confond pas ces paiements avec ceux en contrepartie du « droit d'enregistrer le spectacle en vue d'une ou de plusieurs diffusions ultérieures ». Lorsque le même paiement couvre à la fois le droit de diffusion simultanée et le droit d'enregistrement en vue de diffusions futures, les principes du paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 12 doivent être suivis et il ne faut pas considérer que la totalité du paiement est couverte par l'article 12.

58. Le même commentateur a estimé que lorsqu'un spectacle est enregistré et l'artiste ne détient pas le droit d'auteur sur l'enregistrement mais a le droit d'être rémunéré au titre de cet enregistrement, ce paiement ne relève pas de l'article 17 ; il a ajouté que l'article 17 ne s'appliquerait pas « lorsque les artistes détiennent leurs propres droits d'auteur et le paiement est effectué à leur propre société ». Le Comité a toutefois jugé que ces situations devraient également être traitées conformément aux principes exposés dans le paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 12.

59. Le Comité a estimé que ces commentaires ne justifiaient pas de modifier la proposition et a adopté le paragraphe 9.4 suivant, qui est identique à la proposition contenue dans le projet, sous réserve du remplacement du terme « *sportsman* » dans la version anglaise et d'une clarification mineure concernant les droits de diffusion revenant à des équipes qui sont membres d'une ligue :

Ajouter le paragraphe 9.4 suivant aux Commentaires sur l'article 17 :

9.4 Les paiements au titre de la diffusion simultanée d'un spectacle ou d'une prestation d'un artiste ou d'un sportif versés directement à l'artiste ou au sportif ou pour son compte (par exemple, paiement effectué au profit de la société de promotion de l'artiste ou du sportif) tombent sous le coup de l'article 17 (voir le paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 12, qui porte aussi sur les paiements au titre des ventes ultérieures ou de la diffusion publique d'enregistrements du spectacle). Si toutefois le paiement est effectué à un tiers (au propriétaire des droits de diffusion, par exemple) et qu'il ne bénéficie pas à l'artiste, ce paiement n'est pas lié aux activités personnelles de l'artiste et, partant, ne constitue pas un revenu d'activités qu'un artiste ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité. Lorsque, par exemple, l'organisateur d'un tournoi de football détient tous les droits de la propriété intellectuelle qui se rattachent à la manifestation et, à ce titre, perçoit une rémunération pour les droits de diffusion liés à la manifestation, l'article 17 ne s'applique pas à cette rémunération ; de même, l'article 17 ne s'applique pas à la fraction de cette rémunération qui sera versée aux équipes participantes, qui ne sera pas redistribuée aux

joueurs et qui ne bénéficie pas de quelque autre manière aux joueurs. La question de savoir si ces paiements constituent des redevances couvertes par l'article 12 dépendra, entre autres facteurs, de la nature juridique de ces droits de diffusion, notamment aux termes de la législation applicable sur le droit d'auteur.

Paiements pour des droits à l'image

60. Le projet pour commentaires contenait une dernière proposition visant à ajouter aux Commentaires sur l'article 17 un nouveau paragraphe 9.5 concernant les paiements effectués en contrepartie de l'utilisation, ou du droit d'utilisation, du droit à l'image d'artistes et de sportifs.

61. Les seuls commentaires reçus sur ce paragraphe suggéraient que selon les autorités fiscales britanniques, « l'image » d'un athlète ne peut pas avoir une valeur, et demandaient que ce point soit clarifié. Ces commentaires indiquaient également que le paragraphe était quelque peu ambigu et qu'il convenait de citer des « exemples du type de paiements au titre de l'utilisation de l'image d'un sportif qui, selon l'OCDE, entrent ou non pas dans le champ de l'article 17 ». Le Comité a toutefois estimé qu'il serait difficile d'aller plus loin que les principes généraux exprimés dans le paragraphe 9.5, et que chaque cas doit être traité à la lumière des faits et circonstances qui lui sont propres, surtout en ce qui concerne les questions de valorisation.

62. Le Comité a conclu que ces commentaires ne justifiaient pas de modifier la proposition. Comme on l'a déjà vu, le Comité a déjà procédé à un certain nombre de modifications aux Commentaires afin de remplacer, dans la version anglaise, le terme « *sportsman* » par « *sportsperson* » et de remplacer les références prêtant à confusion aux paiements qui sont « directement ou indirectement liés » aux activités d'un artiste ou d'un sportif. Ces modifications ont été intégrées dans le paragraphe 9.5, et la version révisée de ce paragraphe telle qu'adoptée par le Comité est la suivante :

Ajouter le nouveau paragraphe 9.5 suivant aux Commentaires sur l'article 17:

9.5 Il est fréquent que les artistes et sportifs tirent, directement ou indirectement (par exemple, par le biais d'un paiement effectué à la société de promotion de l'artiste ou du sportif), une fraction substantielle de leur revenu sous la forme d'une rémunération en contrepartie de l'utilisation, ou du droit d'utilisation, de leur « droit à l'image », comme leur nom, signature ou image personnelle. Lorsque cette utilisation du droit à l'image de l'artiste ou du sportif n'est pas étroitement liée à la prestation de l'artiste ou du sportif dans un État donné, les paiements correspondants ne seraient généralement par couverts par l'article 17 (voir le paragraphe 9 ci-dessus). Il existe néanmoins des cas dans lesquels les paiements à un artiste ou à un sportif qui est résident d'un État contractant, ou à une autre personne, au

R (26)

titre de l'utilisation, ou du droit d'utilisation, du droit à l'image de cet artiste ou de ce sportif constituent en substance une rémunération des activités de cet artiste ou de ce sportif qui entrent dans le champ d'application de l'article 17 et qui se déroulent dans l'autre État contractant. En pareils cas, les dispositions du paragraphe 1 ou 2, en fonction des circonstances, s'appliquent.

ANNEXE

VERSION CONSOLIDÉE DES MODIFICATIONS À L'ARTICLE 17 ET AUX COMMENTAIRES SUR CET ARTICLE INCLUSES DANS CE RAPPORT

*[*Les modifications apportées au texte existant du Modèle de Convention fiscale sont indiquées au moyen de ~~ratures~~ pour les suppressions et d'***italiques gras*** pour les additions*]*

Article 17

ARTISTES ET SPORTIFS

1. Nonobstant les dispositions de~~s~~ **l'**article~~s 7 et~~ 15, les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant en tant qu'artiste, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre État.

2. Lorsque les revenus d'activités qu'un artiste ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif ~~lui-même~~ mais à une autre personne, ces revenus sont imposables, nonobstant les dispositions des **l'**article~~s 7 et~~ 15, dans l'État contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 17 CONCERNANT L'IMPOSITION DES ARTISTES ET DES SPORTIFS

Paragraphe 1

1. Le paragraphe 1 prévoit que les artistes et les sportifs qui sont des résidents d'un État contractant sont imposables dans l'autre État contractant où ils exercent leurs activités en cette qualité, que celles-ci aient un caractère d'activité d'entreprise ou d'activité salariée. Cette disposition fait donc exception, soit à la règle énoncée à l'article 7 ***(sur lequel elle prévaut en vertu du paragraphe 4 de cet article)***, soit à celle qui est stipulée au paragraphe 2 de l'article 15.

2. La règle ci-dessus permet d'éviter les difficultés d'ordre pratique qui se posent fréquemment en ce qui concerne l'imposition des artistes et des sportifs qui se produisent à l'étranger. Par ailleurs, des dispositions trop rigides pourraient dans certains cas créer des obstacles aux échanges culturels. Pour pallier cet inconvénient, les États pourront d'un commun accord limiter l'application du paragraphe 1 aux activités d'entreprise. Pour ce faire, il suffira de ~~modifier le texte de l'article de façon à y prévoir qu'il~~

R (26)

~~s'applique sous réserve du seul article 7~~***remplacer les termes « nonobstant les dispositions de l'article 15 » par « sous réserve des dispositions de l'article 15 » aux paragraphes 1 et 2***. Dans ce cas, les artistes et les sportifs recevant un traitement ou un salaire tomberont automatiquement sous le coup de l'article 15 et bénéficieront des exemptions prévues au paragraphe 2 de cet article.

3. Le paragraphe 1 vise les artistes et sportifs. Il n'est pas possible de donner une définition précise du terme « artiste » mais le paragraphe 1 donne des exemples de personnes qui peuvent être considérées comme tels. Cette liste ne doit pas être considérée comme exhaustive. D'une part, ce terme inclut clairement l'acteur de théâtre, l'acteur de cinéma ~~et~~***ou*** l'acteur participant à des films publicitaires télévisés (ancien sportif compris). L'article peut aussi être appliqué aux artistes et sportifs participant à des activités de nature politique, sociale, religieuse ou charitable dès lors que ces activités comportent un élément de divertissement. Par contre, il ne s'applique pas aux intervenants invités à un colloque (***par exemple, un ancien responsable politique rémunéré pour une intervention), à un modèle qui se produit en cette qualité (qui présente des vêtements au cours d'un défilé de mode ou d'une séance photo, par exemple) et non en tant qu'artiste*** ni au personnel administratif ou technique (par exemple les caméramen pour le tournage d'un film, les producteurs, les metteurs en scène, les chorégraphes, le personnel technique ou les accompagnateurs d'un groupe pop). Entre les deux, il existe une zone intermédiaire dans laquelle il convient d'apprécier le profil global des activités de la personne intéressée.

4. Un particulier peut à la fois diriger un spectacle et y participer, ou peut diriger et produire un programme de télévision ou un film tout en y jouant un rôle. Dans de tels cas, il convient de déterminer la nature des activités exercées dans le pays où le spectacle a eu lieu. Si celles-ci ont principalement un caractère de prestation scénique, l'article est applicable à tous les revenus correspondants que l'intéressé perçoit dans ce pays. Si, au contraire, la prestation scénique ne constitue qu'une partie négligeable de ses activités dans ce pays, le revenu sera totalement exclu du champ de l'article. Dans les situations intermédiaires, une répartition sera nécessaire.

5. Si aucune définition précise n'est donnée du terme de « sportif », celui-ci ne vise pas seulement les participants à des manifestations athlétiques traditionnelles (comme les coureurs à pied, les sauteurs et les nageurs). Il vise aussi, par exemple, les joueurs de golf, les jockeys, les joueurs de football, de cricket et de tennis ainsi que les coureurs automobiles.

6. L'article s'applique également à d'autres participants à des activités qui ont généralement le caractère de divertissement tels que les joueurs de billard ou de *snooker* et les participants à des tournois d'échec ou de bridge.

7. Le revenu perçu par les imprésarios, etc. pour organiser la prestation d'un artiste ou d'un sportif n'entrent pas dans le champ de l'article, mais tout revenu qu'ils perçoivent pour le compte de l'artiste ou du sportif est naturellement visé par cet article.

8. Le paragraphe 1 s'applique au revenu perçu directement ou indirectement, à titre individuel, par un artiste ou un sportif ***qui participe à un spectacle ou à une manifestation***. Dans certains cas, la rémunération n'est pas versée ~~directement~~ à l'exécutant ou à son imprésario/agent ***directement au titre d'un spectacle en particulier***. Ainsi, un musicien d'orchestre peut percevoir un salaire au lieu d'être payé au cachet ; l'État contractant où se déroule un concert est en droit, conformément au paragraphe 1, d'imposer la part du salaire du musicien qui correspond à ce concert. De même, lorsqu'un artiste ou sportif est employé, par exemple par une société unipersonnelle, l'État où l'activité est exercée peut imposer une fraction appropriée de toute rémunération versée à la personne physique. En outre, lorsque la législation du pays permet de faire abstraction de telles entités, et de traiter les revenus comme revenant directement à l'individu, le paragraphe 1 permet à l'État où s'est déroulé un spectacle d'imposer le revenu perçu par l'entité au profit de l'individu pour ce spectacle, même si ce revenu ne lui est pas versé effectivement sous forme de rémunération.

8.1 Ce paragraphe s'applique quelle que soit l'entité qui verse la rémunération. Par exemple, il couvre les prix et récompenses accordés par une fédération, une association ou une ligue nationale à une équipe ou à un individu en lien avec une manifestation sportive spécifique.

9. Outre les droits obtenus au titre des spectacles ***ou manifestations*** auxquels ils participent directement, les artistes et sportifs perçoivent souvent des revenus sous forme de redevances, de droits de publicité ou de parrainage. En général, d'autres articles seront applicables chaque fois qu'il n'y a pas de ~~lien direct~~***relation étroite*** entre les revenus et ~~un spectacle public donné par l'artiste ou le sportif~~***l'accomplissement d'activités*** dans le pays intéressé. ***Cette relation étroite existe généralement lorsqu'on ne peut pas considérer raisonnablement que le revenu aurait été obtenu si ces activités n'avaient pas été accomplies. Cette relation peut être liée au moment où a lieu la manifestation générant le revenu (par exemple, un paiement reçu par un joueur de golf professionnel au titre d'un entretien accordé pendant un tournoi auquel il participe) ou à l'objet de cette rémunération (par exemple, un paiement versé à un joueur de tennis vedette en contrepartie de l'utilisation de son image sur des affiches qui font la publicité d'un tournoi auquel il participera).*** Les redevances correspondant à des droits de la propriété intellectuelle relèvent normalement de l'article 12 plutôt que de l'article 17 (voir ***le*** paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 12) mais en général les droits de publicité et de parrainage sortent du cadre de l'article 12. L'article 17 s'applique aux revenus

R (26)

de la publicité ou du parrainage, etc. qui ~~sont directement ou indirectement liés aux~~***ont une relation étroite avec des*** manifestations ou spectacles qui ont lieu dans un État donné ***(par exemple, un paiement versé à un joueur de tennis qui porte sur son polo le logo, la marque commerciale ou le nom commercial d'un sponsor au cours d'un match). Cette relation étroite peut résulter d'un accord contractuel qui régit la participation à une manifestation désignée ou à un certain nombre de manifestations non précisées ; dans ce dernier cas, un État contractant dans lequel une ou plusieurs de ces manifestations ont lieu peut imposer une partie des droits de publicité ou de parrainage correspondants (comme il le ferait, par exemple, dans le cas d'une rémunération couvrant un certain nombre de spectacles non précisés ; voir les paragraphes 9.2 et 9.3)***. Les revenus du même type qui ne peuvent être imputés à ces manifestations ou spectacles relèvent des règles normales de l'article 7 ou de l'article 15, le cas échéant. Les versements reçus en cas d'annulation d'un spectacle sortent également du cadre de l'article 17 et relèvent des ***l'***articles 7 ou 15, selon le cas***. Divers paiements peuvent être effectués en lien avec l'exploitation de produits dérivés ; bien que le versement à un artiste ou à un sportif d'une partie du revenu tiré de l'exploitation de produits dérivés étroitement lié à un spectacle public mais qui ne constitue pas des redevances relève normalement de l'article 17, le versement d'un revenu tiré de l'exploitation de produits dérivés à la suite de ventes réalisées dans un pays sans relation étroite avec des spectacles ayant eu lieu dans ce pays et qui ne constitue pas des redevances est normalement couvert par l'article 7 (ou par l'article 15, si ce revenu est versé à un salarié).***

9.1 Hormis les exemples ci-dessus, il existe un certain nombre de cas où il peut être difficile de déterminer si un élément de revenu spécifique est perçu par une personne en sa qualité d'artiste ou de sportif à l'occasion d'activités exercées en cette qualité. Les principes suivants peuvent être utiles pour traiter ces situations :

- ***La référence à un « artiste ou un sportif » englobe toute personne qui intervient en cette qualité, même lors d'une manifestation unique. Aussi, l'article 17 peut s'appliquer à un amateur qui remporte un prix assorti d'une somme d'argent à l'issue d'une manifestation sportive, ou à une personne qui n'est pas un acteur mais qui perçoit des droits en contrepartie d'une apparition, une fois dans sa vie, dans un film ou dans une annonce publicitaire à la télévision.***
- ***Comme indiqué dans les paragraphes précédents, les activités d'un artiste ou d'un sportif ne se limitent pas à la participation à un spectacle ou à une manifestation sportive dans un État donné, mais incluent également, à titre***

R (26)

d'exemple, sa présence dans un film publicitaire ou lors d'interviews menés dans cet État qui sont étroitement liés à cette participation.

– *Le simple fait pour un journaliste de commenter ou de rendre compte d'un spectacle ou d'une manifestation sportive à laquelle il ne participe pas n'est pas assimilable à l'activité d'un artiste ou d'un sportif agissant en cette qualité. Par exemple, les droits qu'un ancien sportif ou qu'un sportif victime d'une blessure perçoit parce qu'il commente la retransmission d'une manifestation sportive à laquelle il ne participe pas ne seraient pas couverts par l'article 17.*

– *La préparation, comme les répétitions et l'entraînement, fait partie des activités normales des artistes et des sportifs. Si un artiste ou un sportif est rémunéré pour le temps consacré aux répétitions, aux entraînements ou aux activités de préparation similaires accomplies dans un État (ce qui est très fréquent pour des artistes et sportifs salariés, mais peut également se produire pour une personne travaillant à son compte, comme un chanteur d'opéra tenu par contrat de participer à un certain nombre de répétitions), la rémunération correspondante, ainsi que la rémunération pour le temps passé à voyager dans cet État pour les spectacles, les répétitions et les entraînements (ou des activités de préparation similaires), relèveraient de cet article. Ce principe vaut indépendamment du fait que ces répétitions, entraînements ou préparations similaires se rattachent ou non à des manifestations publiques spécifiques dans cet État (par exemple, la rémunération versée au titre de la participation à un stage de préparation d'avant-saison serait couverte).*

9.2 Les artistes et les sportifs exercent souvent leurs activités dans différents États, ce qui nécessite de déterminer la fraction de leur revenu tirée des activités exercées dans chaque État. Bien que les faits et circonstances propres à chaque cas soient déterminants, les principes généraux suivants sont utiles à cette fin :

– *Un élément de revenu qui est étroitement lié à des activités spécifiques exercées par l'artiste ou le sportif dans un État (par exemple, un prix décerné au vainqueur d'une compétition sportive se déroulant dans cet État ; une indemnité journalière versée au titre de la participation à un tournoi ou à un stage d'entraînement dans cet État ; la rémunération versée à un musicien pour un concert donné dans un État) sera considéré comme perçu au titre des activités exercées dans cet État.*

– *Comme l'indique le paragraphe 1 des Commentaires sur l'article 15, l'emploi est exercé à l'endroit où le salarié est physiquement présent lorsqu'il accomplit les activités au titre desquelles les revenus liés à l'emploi sont payés. Lorsque la rémunération perçue par un artiste ou un sportif salarié d'une équipe, d'une troupe ou d'un orchestre couvre diverses activités qui doivent être exercées au cours d'une certaine période (par*

exemple, un salaire annuel couvrant différentes activités telles que : entraînements ou répétitions ; déplacements avec l'équipe, la troupe ou l'orchestre ; participation à un match ou à un spectacle public, etc.), il convient donc, sauf s'il s'avère que tout ou partie de la rémunération doit être répartie différemment, de répartir ce salaire ou cette rémunération en fonction des jours de travail passés dans chaque État dans lequel l'artiste ou le sportif est tenu, en vertu de son contrat de travail, d'accomplir ces activités.

9.3 Les exemples suivants illustrent ces principes :

- *Exemple 1 : un chanteur non salarié perçoit une rémunération forfaitaire pour un certain nombre de concerts donnés dans différents États, à laquelle s'ajoute 5 % du total des ventes de billets de chaque concert. Dans ce cas, il semble approprié de répartir la rémunération forfaitaire en fonction du nombre de concerts donnés dans chaque État, mais de répartir la rémunération liée au pourcentage des ventes de billets en fonction de l'endroit où ont eu lieu les concerts pour lesquels les billets ont été vendus.*
- *Exemple 2 : un coureur cycliste est salarié d'une équipe. Aux termes de son contrat de travail, il est tenu de voyager avec son équipe, d'être présent lors de conférences de presse publiques organisées par son équipe et de participer aux entraînements et aux courses qui ont lieu dans différents pays. Il perçoit un salaire annuel fixe majoré de primes en fonction de son classement à l'issue des courses. Dans ce cas, il semble approprié de répartir le salaire en fonction du nombre de jours de travail durant lesquels il est présent dans chaque État où il exerce les activités liées à son emploi (par exemple, déplacements, courses, apparitions publiques) et de répartir les primes en fonction de l'endroit où les courses correspondantes ont eu lieu.*

9.4 Les paiements au titre de la diffusion simultanée d'un spectacle ou d'une prestation d'un artiste ou d'un sportif versés directement à l'artiste ou au sportif ou pour son compte (par exemple, paiement effectué au profit de la société de promotion de l'artiste ou du sportif) tombent sous le coup de l'article 17 (voir le paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 12, qui porte aussi sur les paiements au titre des ventes ultérieures ou de la diffusion publique d'enregistrements du spectacle). Si toutefois le paiement est effectué à un tiers (au propriétaire des droits de diffusion, par exemple) et qu'il ne bénéficie pas à l'artiste, ce paiement n'est pas lié aux activités personnelles de l'artiste et, partant, ne constitue pas un revenu d'activités qu'un artiste ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité. Lorsque, par exemple, l'organisateur d'un tournoi de football détient tous les droits de la propriété intellectuelle qui se rattachent à la manifestation et, à ce titre, perçoit une rémunération pour les droits de diffusion liés à la manifestation, l'article 17 ne s'applique pas à cette

R (26)

rémunération ; de même, l'article 17 ne s'applique pas à la fraction de cette rémunération qui sera versée aux équipes participantes, qui ne sera pas redistribuée aux joueurs et qui ne bénéficie pas de quelque autre manière aux joueurs. La question de savoir si ces paiements constituent des redevances couvertes par l'article 12 dépendra, entre autres facteurs, de la nature juridique de ces droits de diffusion, notamment aux termes de la législation applicable sur le droit d'auteur.

9.5 Il est fréquent que les artistes et sportifs tirent, directement ou indirectement (par exemple, par le biais d'un paiement effectué à la société de promotion de l'artiste ou du sportif), une fraction substantielle de leur revenu sous la forme d'une rémunération en contrepartie de l'utilisation, ou du droit d'utilisation, de leur « droit à l'image », comme leur nom, signature ou image personnelle. Lorsque cette utilisation du droit à l'image de l'artiste ou du sportif n'est pas étroitement liée à la prestation de l'artiste ou du sportif dans un État donné, les paiements correspondants ne seraient généralement par couverts par l'article 17 (voir le paragraphe 9 ci-dessus). Il existe néanmoins des cas dans lesquels les paiements à un artiste ou à un sportif qui est résident d'un État contractant, ou à une autre personne, au titre de l'utilisation, ou du droit d'utilisation, du droit à l'image de cet artiste ou de ce sportif constituent en substance une rémunération des activités de cet artiste ou de ce sportif qui entrent dans le champ d'application de l'article 17 et qui se déroulent dans l'autre État contractant. En pareils cas, les dispositions du paragraphe 1 ou 2, en fonction des circonstances, s'appliquent.

10. L'article ne fait pas mention des modalités de calcul du revenu visé. Il revient à la législation nationale de chaque État contractant de déterminer l'importance des déductions éventuelles au titre des dépenses. Les législations nationales diffèrent sur ce point, certaines prévoyant une imposition à la source à un taux peu élevé applicable à la rémunération brute versée aux artistes ou aux sportifs. De telles dispositions s'appliquent parfois aussi aux revenus versés à des groupes ou à des équipes, troupes, etc. constituées en personnes morales. Certains États peuvent néanmoins considérer que l'imposition du montant brut peut être inappropriée dans certaines circonstances même si le taux applicable est bas. Ces États peuvent souhaiter offrir au contribuable la possibilité d'être imposé sur un montant net. Ce résultat pourrait être obtenu en incluant un paragraphe rédigé comme suit :

R (26)

> Lorsqu'un résident d'un État contractant tire un revenu auquel il est fait référence au paragraphe 1 ou 2 et que ce revenu est imposable dans l'autre État contractant sur la base du montant brut, cette personne peut, dans un délai de [délai à déterminer par les États contractants], demander par écrit à l'autre État contractant que ce revenu soit imposable dans cet autre État sur la base d'un montant net. Cette demande doit être acceptée par cet

autre État. Pour déterminer le revenu imposable de ce résident dans l'autre État, sont admises en déduction les dépenses déductibles selon la législation nationale de l'autre État qui sont exposées aux fins des activités exercées dans cet autre État et dont la déduction est accordée à un résident de cet autre État qui exerce des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues.

10.1 Certains États peuvent aussi considérer qu'il serait inapproprié d'appliquer l'article 17 à un artiste ou un sportif non résident qui serait par ailleurs non imposable dans un État contractant (conformément aux dispositions de l'article 7 ou 15, par exemple) et qui, au cours d'une année d'imposition donnée, ne tire que de faibles revenus d'activités exercées dans cet État. Les États qui souhaitent exclure ces situations de l'application de l'article 17 peuvent le faire en utilisant une version alternative du paragraphe 1 ainsi rédigée :

> ***Nonobstant les dispositions des articles 7 et 15, les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre État contractant en tant qu'artiste, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre État, sauf si le montant brut de ces revenus tirés par ce résident de ces activités exercées au cours d'une année d'imposition de l'autre État contractant ne dépasse pas un montant équivalent à [15 000 droits de tirage spéciaux du FMI] libellés dans la monnaie de cet autre État au début de cette année d'imposition, ou tout autre montant convenu par les autorités compétentes avant cette année d'imposition et au titre de cette année d'imposition.***

10.2 Le montant auquel la disposition ci-dessus fait référence est purement indicatif. La référence aux « droits de tirage spéciaux du FMI » évite de renvoyer à la monnaie de l'un des deux États contractants et permet de mentionner un montant qui reste relativement constant en valeur quelles que soient les fluctuations monétaires dans chaque État (les droits de tirage spéciaux du FMI sont basés sur un panier de monnaies révisé périodiquement et sont aisément exprimés dans la plupart des monnaies convertibles). De même, pour simplifier l'administration, la disposition envisagée dispose que la limite applicable dans un État pour une année d'imposition donnée est le montant converti dans la monnaie de cet État au début de cette année. La disposition autorise également les autorités compétentes à réviser ce montant lorsqu'elles le jugent approprié ; toutefois, au lieu d'adopter un montant fixe, certains États peuvent préférer opter pour un mécanisme objectif qui permettrait d'effectuer des révisions périodiques (en remplaçant par exemple le montant par une formule de type « 50 % du PIB moyen par habitant pour les pays de l'OCDE, tel que déterminé par l'OCDE »).

10.3 La disposition proposée n'empêcherait pas les États contractants de prélever l'impôt au moment où le revenu correspondant est perçu et de le rembourser

après la fin de l'année lorsqu'il s'avère que le montant minimum n'a pas été dépassé.

10.4 La disposition proposée s'applique uniquement au regard du paragraphe 1 (l'application de la règle à d'autres personnes couvertes par le paragraphe 2 pourrait favoriser une fragmentation des contrats entre de nombreuses entités liées en vue de décupler les avantages de l'exception). De même, la disposition limite uniquement le droit d'imposition supplémentaire reconnu par l'article 17 et est sans effet sur les droits d'imposition de la source prévus par les articles 7 et 15. Par conséquent, elle n'empêcherait pas l'imposition dans la mesure où l'artiste a un établissement stable dans l'État de la source ou est présent dans cet État pendant plus de 183 jours (ou est employé par un employeur qui est résident de cet État ou a un établissement stable dans cet État).

Paragraphe 2

11. Le paragraphe 1 de l'article s'applique aux revenus qu'un artiste ou un sportif tire de ses activités personnelles. Le paragraphe 2 traite des cas où les revenus de ses activités sont attribués à d'autres personnes. Si le revenu d'un artiste ou d'un sportif est réalisé par une autre personne et que l'État de source n'a pas l'autorité législative pour faire abstraction de la personne qui reçoit le revenu de façon à imposer directement l'artiste ou le sportif sur ce revenu, le paragraphe 2 prévoit que la fraction du revenu sur laquelle l'artiste ou le sportif ne peut être imposé peut être imposée comme revenu de la personne qui la reçoit. Si la personne qui reçoit le revenu exerce des activités d'entreprise, l'État de source peut imposer ce revenu même si celui-ci n'est pas imputable à un établissement stable situé dans ce pays. Cependant, il n'en va pas toujours ainsi. Il y a trois cas principaux de ce genre :

a) Le premier cas est celui où une société de gestion perçoit une rémunération pour la venue par exemple d'un groupe de sportifs (qui n'a pas lui-même la personnalité juridique).

b) Le deuxième cas est celui d'une équipe, d'une troupe, d'un orchestre, etc. qui est constitué en personne morale. Les revenus des spectacles ou événements sportifs peuvent être versés à cette entité. Les membres de l'équipe, de l'orchestre, etc. seront imposables, en vertu du paragraphe 1, dans l'État où ***ils accomplissent leurs activités d'artistes ou de sportifs*** ~~se déroule le spectacle ou l'événement sportif~~, pour toute rémunération (ou tout autre revenu dont ils bénéficient) ~~en contrepartie~~ ***provenant de l'exercice de ces activités (voir néanmoins le paragraphe 14.1 ci-dessous).*** ~~du spectacle ou de l'événement ; toutefois, si les membres perçoivent une rémunération périodique fixe et s'il est difficile d'attribuer une part de ces revenus à des manifestations particulières, les pays membres peuvent décider, unilatéralement ou bilatéralement, de ne pas l'imposer.~~

R (26)

Le bénéfice réalisé par cette personne morale du fait ~~de ce~~***d'un*** spectacle ou événement serait imposable en vertu du paragraphe 2.

c) Le troisième cas concerne certains procédés d'évasion fiscale lorsque la rémunération due pour la prestation fournie par un artiste ou par un sportif n'est pas versée à lui-même mais à un tiers, par exemple à ce qu'on appelle une société d'artiste, de sorte que le revenu n'est imposé, dans l'État où l'activité est exercée, ni comme rémunération personnelle de l'artiste ou du sportif pour la prestation de ses services, ni comme bénéfice de l'entreprise en l'absence d'un établissement stable. Certains pays font abstraction de tels dispositifs dans leur législation nationale et considèrent les revenus comme réalisés par l'artiste ou le sportif : lorsque c'est le cas, le paragraphe 1 leur permet d'imposer les revenus tirés d'activités exercées sur leur territoire. D'autres pays n'ont pas cette possibilité. Lorsqu'un spectacle y est organisé, le paragraphe 2 permet à l'État en question d'imposer les bénéfices détournés du revenu de l'artiste ou du sportif au profit de l'entité. Toutefois, les États auxquels leur législation nationale ne donne pas les moyens d'appliquer cette disposition ont la faculté de convenir d'autres solutions ou de ne pas faire figurer le paragraphe 2 dans les conventions bilatérales qu'ils concluent.

11.1 L'application du paragraphe 2 ne se limite pas aux situations dans lesquelles l'artiste ou le sportif et l'autre personne à laquelle les revenus sont attribués, par exemple une société de promotion d'artistes ou de sportifs, sont tous deux résidents d'un même État contractant. Ce paragraphe autorise l'État dans lequel sont exercées les activités d'un artiste ou d'un sportif à imposer les revenus tirés de ces activités et attribués à une autre personne, quelles que soient les autres dispositions de la Convention qui seraient autrement applicables. Ainsi, nonobstant les dispositions de l'article 7, ce paragraphe autorise cet État à imposer les revenus tirés par une société de promotion d'artistes ou de sportifs résidente dans l'autre État contractant, même lorsque l'artiste ou le sportif concerné n'est pas lui-même résident de cet autre État. De la même façon, lorsque les revenus d'un artiste résident de l'un des États contractants sont attribués à une personne, par exemple une société de promotion d'artistes ou de sportifs, qui est résidente d'un État tiers avec lequel l'État de la source ne possède pas de convention fiscale, rien n'empêchera cet État contractant d'imposer cette personne conformément à sa législation nationale.

11.2 Toutefois, le paragraphe 2 ne s'applique pas aux prix que le propriétaire d'un cheval ou que l'écurie à laquelle appartient une voiture de course reçoit au titre des résultats obtenus par le cheval ou par la voiture lors d'une course ou de plusieurs courses qui se déroulent au cours d'une certaine période. En pareil cas, le prix n'est pas attribué au titre des activités personnelles du jockey ou du pilote,

R (26)

mais au titre des activités liées à la propriété et à l'entraînement du cheval, ou à la conception, la construction, la propriété et l'entretien de la voiture. Ce prix ne provient pas des activités personnelles du jockey ou du pilote et n'est pas couvert par l'article 17. Néanmoins, si le propriétaire ou l'écurie reçoit un paiement au titre des activités personnelles du jockey ou du pilote de course, ce revenu peut être imposé comme revenu du jockey ou du pilote aux termes du paragraphe 1 (voir le paragraphe 7 ci-dessus).

11.**3**2 Il convient toutefois de noter qu'en règle générale, quelles que soient les dispositions de l'article 17, la Convention n'empêche pas l'application des mesures générales de lutte contre l'évasion fiscale prévues par la législation de l'État de la source qui permettent à cet État d'imposer soit l'artiste/le sportif, soit la société de promotion dans les cas d'usage abusif, comme le prévoit d'ailleurs le**s** paragraphe**s 22-22.1** ~~24~~ des Commentaires sur l'article 1.

11.4 Le paragraphe 2 couvre le revenu qui peut être considéré comme perçu au titre des activités personnelles d'un artiste ou d'un sportif. Cette catégorie englobe le revenu perçu par une entreprise qui est rémunérée au titre de l'accomplissement de ces activités (comme une équipe sportive ou un orchestre), mais elle n'inclut pas, de toute évidence, le revenu de toutes les entreprises qui participent à la production de spectacles ou d'événements sportifs. Par exemple, le revenu perçu par le promoteur indépendant d'un concert sur la vente de billets et l'attribution d'espace publicitaire n'est pas couvert par le paragraphe 2.

11.5 Bien que l'article n'indique pas le mode de calcul du revenu couvert par les paragraphes 1 et 2 et confie à la législation interne d'un État contractant le soin de déterminer l'importance des déductions éventuelles (voir le paragraphe 10 ci-dessus), le revenu obtenu au titre des activités personnelles d'un sportif ou d'un artiste ne doit pas être imposé deux fois du fait de l'application de ces deux paragraphes. C'est un aspect important dans la mesure où, par exemple, le paragraphe 2 autorise un État contractant à imposer la société de promotion d'un artiste sur un paiement perçu par cette société au titre d'activités accomplies par l'artiste dans cet État, et le paragraphe 1 autorise aussi cet État à imposer la fraction de la rémunération versée par cette société à l'artiste qui peut être raisonnablement attribuée à ces activités. En pareil cas, l'État contractant peut, en fonction de sa législation interne, soit imposer uniquement la société ou l'artiste sur l'intégralité du revenu attribuable à ces activités, soit imposer chacun d'eux sur une fraction du revenu, par exemple en imposant le revenu perçu par la société mais en autorisant une déduction au titre de la fraction correspondante de la rémunération versée à l'artiste, et en imposant cette fraction en tant que revenu de l'artiste.

R (26)

Autres observations sur les paragraphes 1 et 2

12. Dans les cas visés aux paragraphes 1 et 2, lorsque l'État dont la personne qui reçoit le revenu est un résident utilise, pour éviter la double imposition, la méthode de l'exemption, cet État serait dans l'impossibilité d'imposer ce revenu même si l'État où la prestation a été fournie ne pouvait pas faire usage de son droit d'imposition ; c'est donc la méthode de l'imputation qui doit être utilisée dans ces cas. Le même résultat pourrait être obtenu en stipulant que l'État dont la personne qui perçoit le revenu est un résident dispose d'un droit subsidiaire d'imposition pour le cas où l'État où les activités sont exercées ne peut faire usage du droit qui lui est conféré par les paragraphes 1 et 2. Les États contractants ont la faculté de choisir l'une ou l'autre de ces méthodes pour s'assurer que le revenu n'échappe pas à l'imposition.

13. En général, l'article 17 s'applique lorsque l'artiste ou le sportif est au service d'un État et perçoit des revenus de cet État ; voir le paragraphe 6 des Commentaires sur l'article 19. Certaines conventions prévoient que l'article 17 n'est pas applicable aux artistes et aux sportifs qui sont au service d'organismes subventionnés au moyen de fonds publics.

14. Certains pays peuvent estimer qu'il y a lieu d'exclure du champ d'application de l'article les manifestations bénéficiant de fonds publics. Ces pays ont le droit d'insérer une clause à cette fin mais les exonérations doivent être fondées sur des critères objectifs et faciles à définir afin que l'exemption ne soit accordée que dans les cas visés. La clause pourrait être rédigée comme suit :

> Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables aux revenus d'activités exercées par des artistes ou des sportifs dans un État contractant si la visite dans cet État est entièrement ou principalement financée par des fonds publics d'un ou des deux États contractants ou de leurs subdivisions politiques ou collectivités locales. Dans ce cas, le revenu n'est imposable que dans l'État contractant où réside l'artiste ou le sportif.

14.1 En outre, compte tenu des difficultés administratives que posent l'attribution à des activités spécifiques se déroulant dans un État de la rémunération globale liée à un emploi des différents membres d'une équipe, d'une troupe ou d'un orchestre étranger, et l'imposition de la fraction correspondante de cette rémunération, certains États peuvent juger approprié de ne pas imposer cette rémunération. Bien qu'un État puisse décider de manière unilatérale d'exempter cette rémunération, cette solution unilatérale ne serait pas réciproque et poserait le problème décrit au paragraphe 12 ci-dessus lorsque la méthode de l'exemption est utilisée par l'État de résidence de la personne qui perçoit ce revenu. Ces États peuvent donc juger approprié d'exclure cette rémunération de la portée de l'article. Le paragraphe 2 ci-dessus indique qu'une solution consisterait à modifier le texte de l'article de façon à ce qu'il ne s'applique pas au revenu lié à

l'emploi, mais certains États pourraient préférer une exception plus étroite qui se limite aux cas qu'ils rencontrent fréquemment dans la pratique. Voici un exemple de disposition applicable aux membres d'une équipe sportive qui pourrait être utilisée à cette fin :

> ***Les dispositions de l'article 17 ne s'appliquent pas au revenu perçu par un résident d'un État contractant au titre d'activités qu'une personne exerce dans l'autre État contractant en tant que membre d'une équipe sportive du premier État qui participe à un match organisé dans l'autre État par une ligue à laquelle cette équipe appartient.***

Notes

1. Voir *www.oecd.org/document/32/0,3343,en_2649_33747_45056800_1_1_1_1,00.html*.
2. La disposition figurant dans le Modèle de Convention fiscale des États-Unis de 2006 est la suivante :

   1. Les revenus qu'un résident d'un État contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre Etat Contractant en tant qu'artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, revenus qui seraient exonérés d'impôt dans cet autre État contractant en vertu des dispositions des articles 7 (Bénéfices des entreprises) et 14 (Revenus d'emploi) sont imposables dans cet autre État, sauf si le montant de la rémunération brute perçue par cet artiste ou ce sportif, y compris le remboursement des dépenses supportées par lui ou pour son compte, au titre de ces activités ne dépasse pas vingt mille dollars des États-Unis (20 000 $), ou l'équivalent en……., pendant l'année d'imposition du paiement.

3. Le paragraphe correspondant de l'article 16 du Modèle de Convention fiscale des États-Unis est le suivant :

   2. Lorsque les revenus d'activités qu'un artiste du spectacle ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif lui-même mais à une autre personne, ces revenus sont imposables, nonobstant les dispositions des articles 7 (Bénéfices des entreprises) et 14 (Revenus d'emploi), dans l'État contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées, sauf si le contrat en vertu duquel les activités personnelles sont exercées autorise cette autre personne à désigner l'individu qui doit accomplir les activités personnelles.

APPENDICES

APPENDICE I

LISTE DES CONVENTIONS FISCALES CONCERNANT LE REVENU ET LA FORTUNE ENTRE PAYS MEMBRES DE L'OCDE

(en date du 15 juillet 2014)

ALLEMAGNE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Australie	24/11/72	15/2/75		
Autriche	24/8/00	18/8/02	29/12/10	1/3/12
Belgique	11/4/67	30/7/69	5/11/02 21/1/10	28/12/03 pas en vigueur
Canada	19/4/01	28/3/02		
Chili				
Corée	10/3/00	31/10/02		
Danemark	22/11/95	25/12/96		
Espagne	3/2/11	18/10/12		
Estonie	29/11/96	30/12/98		
États-unis	29/8/89	21/8/91	1/6/06	28/12/07
Finlande	5/7/79	4/6/82		
France	21/7/59	4/11/61	9/6/69 28/9/89 20/12/01	8/10/70 1/10/90 1/6/03
Grèce	18/4/66	8/12/67		
Hongrie	28/2/11	30/12/11		
Irlande	30/3/11	28/11/12		
Islande	18/3/71	2/11/73		
Israël	9/7/62	21/8/66	20/7/77	24/9/79
Italie	18/10/89	27/12/92		
Japon	22/4/66	9/6/67	17/4/79 17/2/83	10/11/80 4/5/84
Luxembourg	23/4/12	30/9/13		
Mexique	9/7/08	15/10/09		
Norvège	4/10/91	7/10/93	24/6/13	pas en vigueur
Nouvelle-Zélande	20/10/78	21/12/80		
Pays-Bas	16/6/59 12/4/12	18/9/60 pas en vigueur	13/3/80 21/5/91 4/6/04	1/1/81 20/2/92 30/12/04
Pologne	14/5/03	19/12/04		
Portugal	15/7/80	8/10/82		
République slovaque	19/12/80	17/11/83		
République tchèque	19/12/80	17/11/83		
Royaume-Uni	30/3/10	30/12/10	17/3/14	pas en vigueur
Slovénie	3/5/06	19/12/06	17/5/11	30/7/12
Suède	14/7/92	13/10/94		
Suisse	11/8/71	29/12/72	30/11/78 17/10/89 21/12/92 12/3/02 27/10/10	5/9/80 30/11/90 29/12/93 24/3/03 21/12/11
Turquie	19/9/11	1/8/12		

AUSTRALIE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	24/11/72	15/2/75		
Autriche	8/7/86	1/9/88		
Belgique	13/10/77	1/11/79	20/3/84 24/6/09	20/9/86 12/5/14
Canada	21/5/80	29/4/81	23/1/02	18/12/02
Chili	10/3/10	8/2/13		
Corée	12/7/82	1/1/84		
Danemark	1/4/81	27/10/81		
Espagne	24/3/92	10/12/92		
Estonie				
États-unis	6/8/82	31/10/83	27/9/01	13/5/03
Finlande	20/11/06	10/11/07		
France	20/6/06	1/6/09		
Grèce				
Hongrie	29/11/90	10/4/92		
Irlande	31/5/83	21/12/83		
Islande				
Israël				
Italie	14/12/82	5/11/85		
Japon	31/1/08	3/12/08		
Luxembourg				
Mexique	9/9/02	31/12/03		
Norvège	8/8/06	12/09/07		
Nouvelle-Zélande	26/6/09	19/3/10		
Pays-Bas	17/3/76	27/9/76	30/6/86	1/5/87
Pologne	7/5/91	4/3/92		
Portugal				
République slovaque	24/8/99	22/12/99		
République tchèque	28/3/95	27/11/95		
Royaume-Uni	21/8/03	17/12/03		
Slovénie				
Suède	14/1/81	4/9/81		
Suisse	28/2/80 30/7/13	13/2/81 pas en vigueur		
Turquie	28/4/10	5/6/13		

AUTRICHE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	24/8/00	18/8/02	29/12/10	1/3/12
Australie	8/7/86	1/9/88		
Belgique	29/12/71	28/6/73	10/9/09	pas en vigueur
Canada	9/12/76	17/2/81	15/6/99 9/3/12	29/1/01 1/10/13
Chili	6/12/12	pas en vigueur		
Corée	8/10/85	1/12/87	28/5/01	30/3/02
Danemark	25/5/07	27/3/08	16/9/09	1/5/10
Espagne	20/12/66	1/1/68	24/2/95	1/11/95
Estonie	5/4/01	12/11/02		
États-unis	31/5/96	1/2/98		
Finlande	26/7/00	1/4/01	4/3/11	1/12/11
France	26/3/93	1/9/94	23/5/11	1/5/12
Grèce	18/7/07	1/4/09		
Hongrie	25/2/75	9/2/76		
Irlande	24/5/66	5/1/68	19/6/87 16/12/09	1/3/89 1/5/11
Islande				
Israël	29/1/70	26/1/71		
Italie	29/6/81	6/4/85	25/11/87	1/5/90
Japon	20/12/61	4/4/63		
Luxembourg	18/10/62	7/2/64	21/5/92 7/7/09	1/2/94 1/9/10
Mexique	13/4/04	1/1/05	18/9/09	1/7/10
Norvège	28/11/95	1/12/96	14/11/05 16/9/09	1/12/06 1/6/13
Nouvelle-Zélande	21/9/06	1/12/07		
Pays-Bas	1/9/70	21/4/71	18/12/89 26/11/01 8/10/08 8/9/09	28/12/90 26/1/03 23/5/09 1/7/10
Pologne	13/1/04	1/4/05	4/2/08	10/10/08
Portugal	29/12/70	27/2/72		
République slovaque	7/3/78	12/2/79		
République tchèque	8/6/06	22/3/07	9/3/12	26/11/12
Royaume-Uni	30/4/69	13/11/70	17/11/77 18/5/93 11/9/09	30/12/78 1/12/94 19/11/10
Slovénie	1/10/97	1/2/99	26/9/06 28/9/11	1/8/07 1/11/12
Suède	14/5/59	29/12/59	6/4/70 5/11/91 21/8/06 17/12/09	5/11/70 1/5/93 23/6/07 16/6/10

AUTRICHE *(suite)*

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Suisse	30/1/74	4/12/74	18/1/94 20/7/00 21/3/06 3/9/09	1/5/95 13/9/01 2/2/07 1/3/11
Turquie	28/3/08	1/10/09		

BELGIQUE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	11/4/67	30/7/69	5/11/02 21/1/10	28/12/03 pas en vigueur
Australie	13/10/77	1/11/79	20/3/84 24/6/09	20/9/86 12/5/14
Autriche	29/12/71	28/6/73	10/9/09	pas en vigueur
Canada	23/5/02	6/10/04	01/04/14	pas en vigueur
Chili	6/12/07	5/5/10		
Corée	29/8/77	19/9/79	20/4/94 8/3/10	31/12/96 pas en vigueur
Danemark	16/10/69	31/12/70	27/9/99 7/7/09	29/4/03 18/7/13
Espagne	14/6/95	25/6/03	22/6/00 2/12/09 15/04/14	25/6/03 pas en vigueur pas en vigueur
Estonie	5/11/99	15/4/03		
États-unis	27/11/06	28/12/07		
Finlande	18/5/76	27/12/78	13/3/91 15/9/09	16/7/97 18/7/13
France	10/3/64	17/6/65	15/2/71 8/2/99 12/12/08 7/7/09	19/7/73 27/4/00 17/12/09 1/7/13
Grèce	25/5/04	30/12/05	16/3/10	pas en vigueur
Hongrie	19/7/82	25/2/84		
Irlande	24/6/70	31/12/73	14/4/14	pas en vigueur
Islande	23/5/00	19/6/03	15/9/09	pas en vigueur
Israël	13/7/72	4/11/75		
Italie	29/4/83	29/7/89	19/12/84 11/10/04	29/7/89 17/4/13
Japon	28/3/68	16/4/70	9/11/88 26/1/10	16/11/90 27/12/13
Luxembourg	17/9/70	30/12/72	11/12/02 16/7/09	20/12/04 25/6/13
Mexique	24/11/92	1/2/97	26/8/13	pas en vigueur
Norvège	14/4/88 23/4/14	4/10/91 pas en vigueur	10/9/09	19/7/13
Nouvelle-Zélande	15/9/81	8/12/83	7/12/09	pas en vigueur
Pays-Bas	5/6/01	31/12/02	23/6/09	1/9/13
Pologne	20/8/01	29/4/04	14/4/14	pas en vigueur
Portugal	16/7/69	19/2/71	6/3/95	5/4/01
République slovaque	15/1/97	13/6/00		
République tchèque	16/12/96	24/7/00	15/3/10	pas en vigueur
Royaume-Uni	1/6/87	21/10/89	24/6/09 13/3/14	24/12/12 pas en vigueur

BELGIQUE *(suite)*

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Slovénie	22/6/98	2/10/02		
Suède	5/2/91	24/2/93		
Suisse	28/8/78	26/9/80	10/4/14	pas en vigueur
Turquie	2/6/87	8/10/91	9/7/13	pas en vigueur

CANADA

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	19/4/01	28/3/02		
Australie	21/5/80	29/4/81	23/1/02	18/12/02
Autriche	9/12/76	17/2/81	15/6/99 9/3/12	29/1/01 1/10/13
Belgique	23/5/02	6/10/04	01/04/14	pas en vigueur
Chili	21/1/98	28/10/99		
Corée	5/9/06	18/12/06		
Danemark	17/9/97	2/3/98		
Espagne	23/11/76	26/12/80		
Estonie	2/6/95	28/12/95		
États-unis	26/9/80	16/8/84	14/6/83 28/3/84 17/3/95 29/7/97 21/09/07	16/8/84 16/8/84 9/11/95 16/12/97 15/12/08
Finlande	20/7/06	17/1/07		
France	2/5/75	29/7/76	16/1/87 30/11/95 2/2/10	1/10/88 1/9/98 27/12/13
Grèce	29/6/09	16/12/10		
Hongrie	15/4/92	1/10/94	3/5/94	26/4/96
Irlande	8/10/03	12/4/05		
Islande	19/6/97	30/1/98		
Israël	21/7/75	27/7/76		
Italie	3/6/02	25/11/11		
Japon	7/5/86	14/11/87	19/2/99	14/12/00
Luxembourg	10/9/99	17/10/00	8/5/12	10/12/13
Mexique	12/9/06	12/4/07		
Norvège	12/7/02	19/12/02		
Nouvelle-Zélande	13/5/80 3/5/12	29/5/81 pas en vigueur		
Pays-Bas	27/5/86	21/8/87	4/3/93 25/8/97	30/7/94 15/1/99
Pologne	14/5/12	30/10/13		
Portugal	14/6/99	24/10/01		
République slovaque	22/5/01	18/12/01		
République tchèque	25/05/01	28/5/02		
Royaume-Uni	8/9/78	17/12/80	15/4/80 16/10/85 7/5/03 21/07/14	17/12/80 23/12/85 4/5/04 pas en vigueur
Slovénie	15/9/00	12/8/02		
Suède	27/8/96	23/12/97		
Suisse	5/5/97	21/4/98	22/10/10	16/12/11
Turquie	14/7/09	4/5/11		

CHILI

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne				
Australie	10/3/10	8/2/13		
Autriche	6/12/12	pas en vigueur		
Belgique	6/12/07	5/5/10		
Canada	21/1/98	28/10/99		
Corée	18/4/02	25/7/03		
Danemark	20/9/02	21/12/04		
Espagne	7/7/03	22/12/03		
Estonie				
États-unis	4/2/10	pas en vigueur		
Finlande				
France	7/6/04	10/7/06		
Grèce				
Hongrie				
Irlande	2/6/05	28/8/08		
Islande				
Israël				
Italie				
Japon				
Luxembourg				
Mexique	17/4/98	15/11/99		
Norvège	26/10/01	22/7/03		
Nouvelle-Zélande	10/12/03	21/6/06		
Pays-Bas				
Pologne	10/3/00	30/12/03		
Portugal	7/7/05	25/8/08		
République slovaque				
République tchèque				
Royaume-Uni	12/7/03	21/12/04		
Slovénie				
Suède	4/6/04	30/12/05		
Suisse	2/4/08	10/5/10		
Turquie				

CORÉE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	10/3/00	31/10/02		
Australie	12/7/82	1/1/84		
Autriche	8/10/85	1/12/87	28/5/01	30/3/02
Belgique	29/8/77	19/9/79	20/4/94 8/3/10	31/12/96 pas en vigueur
Canada	5/9/06	18/12/06		
Chili	18/4/02	25/7/03		
Danemark	11/10/77	7/1/79		
Espagne	17/1/94	21/11/94		
Estonie	23/9/09	25/5/10		
États-unis	4/6/76	20/10/79		
Finlande	8/2/79	23/12/81		
France	19/6/79	1/2/81	9/4/91	1/3/92
Grèce	20/3/95	10/7/98		
Hongrie	29/3/89	1/4/90		
Irlande	18/7/90	27/12/91		
Islande	15/5/08	23/10/08		
Israël	18/3/97	13/12/97		
Italie	10/1/89	14/7/92	3/4/12	pas en vigueur
Japon	8/10/98	22/11/99		
Luxembourg	7/11/84	26/12/86	29/5/12	4/9/13
Mexique	6/10/94	11/2/95		
Norvège	5/10/82	1/3/84		
Nouvelle-Zélande	6/10/81	22/4/83	14/7/97	10/10/97
Pays-Bas	25/10/78	17/4/81	6/11/98	2/4/99
Pologne	21/6/91	21/2/92	22/10/13	pas en vigueur
Portugal	26/1/96	21/12/97		
République slovaque	27/8/01	8/7/03		
République tchèque	27/4/92	3/3/95		
Royaume-Uni	25/10/96	30/12/96		
Slovénie	25/4/05	2/3/06		
Suède	27/5/81	9/9/82		
Suisse	12/2/80	22/4/81	28/12/10	25/7/12
Turquie	24/12/83	27/3/86		

DANEMARK

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	22/11/95	25/12/96		
Australie	1/4/81	27/10/81		
Autriche	25/5/07	27/3/08	16/9/09	1/5/10
Belgique	16/10/69	31/12/70	27/9/99 7/7/09	29/4/03 18/7/13
Canada	17/9/97	2/3/98		
Chili	20/9/02	21/12/04		
Corée	11/10/77	7/1/79		
Espagne				
Estonie	4/5/93	30/12/93		
États-unis	19/8/99	31/3/00	2/5/06	28/12/07
Finlande	23/9/96	11/5/97	6/10/97 4/4/08	31/12/97 29/12/08
France				
Grèce	18/5/89	18/1/92		
Hongrie	27/4/11	19/7/12		
Irlande	26/3/93	8/10/93		
Islande	23/9/96	11/5/97	6/10/97 4/4/08	31/12/97 29/12/08
Israël	9/9/09	29/12/11		
Italie	5/5/99	27/1/03		
Japon	3/2/68	26/7/68		
Luxembourg	17/11/80	22/3/82	4/6/09 9/7/13	9/4/10 pas en vigueur
Mexique	11/6/97	22/12/97		
Norvège	23/9/96	11/5/97	6/10/97 4/4/08	31/12/97 29/12/08
Nouvelle-Zélande	10/10/80	22/6/81	12/3/85	22/7/85
Pays-Bas	1/7/96	6/3/98		
Pologne	6/12/01	31/12/02	7/12/09	25/11/10
Portugal	14/12/00	24/5/02		
République slovaque	5/5/82	27/12/82	11/9/92	18/12/92
République tchèque	25/8/11	17/12/12		
Royaume-Uni	11/11/80	17/12/80	1/7/91 15/10/96	19/12/91 20/6/97
Slovénie	2/5/01	3/6/02		
Suède	23/9/96	11/5/97	6/10/97 4/4/08	31/12/97 29/12/08
Suisse	23/11/73	15/10/74	11/3/97 21/8/09	30/12/97 22/11/10
Turquie	30/5/91	20/6/93		

ESPAGNE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	3/2/11	18/10/12		
Australie	24/3/92	10/12/92		
Autriche	20/12/66	1/1/68	24/2/95	1/11/95
Belgique	14/6/95	25/6/03	22/6/00 2/12/09 15/4/14	25/06/03 pas en vigueur pas en vigueur
Canada	23/11/76	26/12/80		
Chili	7/7/03	22/12/03		
Corée	17/1/94	21/11/94		
Danemark				
Estonie	3/9/03	28/12/04		
États-unis	22/2/90	21/11/90	14/1/13	pas en vigueur
Finlande	15/11/67	30/10/68	24/8/70 22/2/73 27/4/90	11/2/74 24/4/74 27/12/91
France	10/10/95	1/7/97		
Grèce	4/12/00	21/8/02		
Hongrie	9/7/84	20/5/87		
Irlande	10/2/94	21/11/94		
Islande	22/1/02	2/8/02		
Israël	30/11/99	20/11/00		
Italie	8/9/77	14/11/80		
Japon	13/2/74	20/11/74		
Luxembourg	3/6/86	19/5/87	10/11/09	16/7/10
Mexique	24/7/92	6/10/94		
Norvège	6/10/99	18/12/00		
Nouvelle-Zélande	28/7/05	31/7/06		
Pays-Bas	16/6/71	20/9/72		
Pologne	15/11/79	6/5/82		
Portugal	26/10/93	28/6/95		
République slovaque	8/5/80	5/6/81		
République tchèque	8/5/80	5/6/81		
Royaume-Uni	14/3/13	12/6/14		
Slovénie	23/5/01	19/3/02		
Suède	16/6/76	21/12/76		
Suisse	26/4/66	2/2/67	29/6/06 27/7/11	1/6/07 24/8/13
Turquie	5/7/02	18/12/03		

ESTONIE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	29/11/96	30/12/98		
Australie				
Autriche	5/4/01	12/11/02		
Belgique	5/11/99	15/4/03		
Canada	2/6/95	28/12/95		
Chili				
Corée	23/9/09	25/5/10		
Danemark	4/5/93	30/12/93		
Espagne	3/9/03	28/12/04		
États-unis	15/1/98	30/12/99		
Finlande	23/3/93	30/12/93		
France	28/10/97	1/5/01		
Grèce	4/4/06	1/8/08		
Hongrie	11/9/02	5/7/04		
Irlande	16/12/97	29/12/98		
Islande	16/6/94	10/11/95		
Israël	29/6/09	28/12/09		
Italie	20/3/97	22/2/00		
Japon				
Luxembourg	23/5/06 7/7/14	23/1/07 pas en vigueur		
Mexique	19/10/12	4/12/13		
Norvège	14/5/93	30/12/93		
Nouvelle-Zélande				
Pays-Bas	14/3/97	8/11/98	14/7/05 26/6/08	21/5/06 22/5/09
Pologne	9/5/94	9/12/94		
Portugal	13/5/03	23/7/04		
République slovaque	21/10/03	29/3/06		
République tchèque	24/10/94	26/5/95		
Royaume-Uni	12/5/94	19/12/94		
Slovénie	14/9/05	26/6/06		
Suède	5/4/93	31/12/93		
Suisse	11/6/02	12/7/04		
Turquie	25/8/03	21/2/05		

ÉTATS-UNIS

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	29/8/89	21/8/91	1/6/06	28/12/07
Australie	6/8/82	31/10/83	27/9/01	13/5/03
Autriche	31/5/96	1/12/98		
Belgique	27/11/06	28/12/07		
Canada	26/9/80	16/8/84	14/6/83 28/3/84 17/3/95 29/7/97 21/09/07	16/8/84 16/8/84 9/11/95 16/12/97 15/12/08
Chili	4/2/10	pas en vigueur		
Corée	4/6/76	20/10/79		
Danemark	19/8/99	31/3/00	1/5/06	28/12/07
Espagne	22/2/90	21/11/90	14/1/13	pas en vigueur
Estonie	15/1/98	30/12/99		
Finlande	21/9/89	30/12/90	31/5/06	28/12/07
France	31/8/94	30/12/95	8/12/04 13/1/09	21/12/06 23/12/09
Grèce	20/2/50	30/12/53		
Hongrie	12/2/79 4/2/10	18/9/79 pas en vigueur		
Irlande	28/7/97	17/12/97	24/9/99	13/7/00
Islande	23/10/07	15/12/08		
Israël	20/11/75	30/12/94	30/5/80 26/1/93	30/12/94 30/12/94
Italie	25/8/99	16/12/09		
Japon	6/11/03	30/3/04	24/1/13	pas en vigueur
Luxembourg	3/4/96	20/12/00	20/5/09	pas en vigueur
Mexique	18/9/92	28/12/93	8/9/94 9/9/02	26/10/95 3/7/03
Norvège	3/12/71	29/11/72	19/9/80	15/12/81
Nouvelle-Zélande	23/7/82	2/11/83	1/12/08	12/11/10
Pays-Bas	18/12/92	31/12/93	13/10/93 8/3/04	30/12/93 28/12/04
Pologne	8/10/74 13/2/13	22/7/76 pas en vigueur		
Portugal	6/9/94	18/12/95		
République slovaque	8/10/93	30/12/93		
République tchèque	16/9/93	23/12/93		
Royaume-Uni	24/7/01	31/3/03	19/7/02	31/3/03
Slovénie	21/6/99	22/6/01		
Suède	1/9/94	26/10/95	30/9/05	31/8/06
Suisse	2/10/96	19/12/97	23/9/09	pas en vigueur
Turquie	28/3/96	19/12/97		

FINLANDE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	5/7/79	4/6/82		
Australie	20/11/06	10/11/07		
Autriche	26/7/00	1/4/01	4/3/11	1/12/11
Belgique	18/5/76	27/12/78	13/3/91 15/9/09	13/7/97 18/7/13
Canada	20/7/06	17/1/07		
Chili				
Corée	8/2/79	23/12/81		
Danemark	23/9/96	11/5/97	6/10/97 4/4/08	31/12/97 29/12/08
Espagne	15/11/67	30/10/68	24/8/70 22/2/73 27/4/90	11/2/74 24/4/74 27/12/91
Estonie	23/3/93	30/12/93		
États-unis	21/9/89	30/12/90	31/5/06	28/12/07
France	11/9/70	1/3/72		
Grèce	21/1/80	4/10/81		
Hongrie	25/10/78	24/7/81		
Irlande	27/3/92	26/12/93		
Islande	23/9/96	11/5/97	6/10/97 4/4/08	31/12/97 29/12/08
Israël	8/1/97	8/11/98		
Italie	12/6/81	23/10/83		
Japon	29/2/72	30/12/72	4/3/91	28/12/91
Luxembourg	1/3/82	27/3/83	24/1/90 1/7/09	18/7/92 12/4/10
Mexique	12/2/97	14/7/98		
Norvège	23/9/96	11/5/97	6/10/97 4/4/08	31/12/97 29/12/08
Nouvelle-Zélande	12/3/82	22/9/84	5/12/86	8/5/88
Pays-Bas	28/12/95	20/12/97		
Pologne	8/6/09	11/3/10		
Portugal	27/4/70	14/7/71		
République slovaque	15/2/99	6/5/00		
République tchèque	2/12/94	12/12/95		
Royaume-Uni	17/7/69	5/2/70	17/5/73 16/11/79 1/10/85 26/9/91 31/7/96	27/6/74 25/4/81 20/2/87 23/12/91 8/8/97
Slovénie	19/9/03	16/6/04		
Suède	23/9/96	11/5/97	6/10/97 4/4/08	31/12/97 29/12/08

FINLANDE *(suite)*

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Suisse	16/12/91	26/12/93	19/4/06 22/9/09 18/9/12	1/12/06 22/12/10 3/2/13
Turquie	6/10/09	4/5/12		

FRANCE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	21/7/59	4/11/61	9/6/69 28/9/89 20/12/01	8/10/70 1/10/90 1/6/03
Australie	20/6/06	1/6/09		
Autriche	26/3/93	1/9/94	23/5/11	1/5/12
Belgique	10/3/64	17/6/65	15/2/71 8/2/99 12/12/08 7/7/09	19/7/73 27/4/00 17/12/09 1/7/13
Canada	2/5/75	29/7/76	16/1/87 30/11/95 2/2/10	1/10/88 1/9/98 27/12/13
Chili	7/6/04	10/7/06		
Corée	19/6/79	1/2/81	9/4/91	1/3/92
Danemark				
Espagne	10/10/95	1/7/97		
Estonie	28/10/97	1/5/01		
États-unis	31/8/94	30/12/95	8/12/04 13/1/09	21/12/06 23/12/09
Finlande	11/9/70	1/3/72		
Grèce	21/8/63	31/1/65		
Hongrie	28/4/80	1/12/81		
Irlande	21/3/68	15/6/71		
Islande	29/8/90	1/6/92		
Israël	31/7/95	18/7/96		
Italie	5/10/89	1/5/92		
Japon	3/3/95	24/3/96	11/1/07	1/12/07
Luxembourg	1/4/58	9/2/60	8/9/70 24/11/06 3/6/09	15/11/71 27/12/07 29/10/10
Mexique	7/11/91	31/12/92		
Norvège	19/12/80	10/9/81	14/11/84 7/4/95 16/9/99	1/10/85 1/9/96 1/12/02
Nouvelle-Zélande	30/11/79	19/3/81		
Pays-Bas	16/3/73	29/3/74	7/4/04	24/7/05
Pologne	20/6/75	12/9/76		
Portugal	14/1/71	18/11/72		
République slovaque	1/6/73	25/1/75		
République tchèque	28/4/03	1/7/05		
Royaume-Uni	19/6/08	18/12/09		
Slovénie	7/4/04	1/3/07		
Suède	27/11/90	1/4/92		

FRANCE *(suite)*

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Suisse	9/9/66	26/7/67	3/12/69 22/7/97 27/8/09 25/6/14	24/9/70 1/8/98 4/11/10 pas en vigueur
Turquie	18/2/87	1/7/89		

GRÈCE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	18/4/66	8/12/67		
Australie				
Autriche	18/7/07	1/4/09		
Belgique	25/5/04	30/12/05	16/3/10	pas en vigueur
Canada	29/6/09	16/12/10		
Chili				
Corée	20/3/95	10/7/98		
Danemark	18/5/89	18/1/92		
Espagne	4/12/00	21/8/02		
Estonie	4/4/06	1/8/08		
États-unis	20/2/50	30/12/53		
Finlande	21/1/80	4/10/81		
France	21/8/63	31/1/65		
Hongrie	25/5/83	1/7/85		
Irlande	24/11/03	29/12/04		
Islande	7/7/06	7/8/08		
Israël	24/10/95	6/3/98		
Italie	3/9/87	20/9/91		
Japon				
Luxembourg	22/11/91	26/8/95		
Mexique	13/4/04	7/12/05		
Norvège	27/4/88	16/9/91		
Nouvelle-Zélande				
Pays-Bas	16/7/81	17/7/84	18/1/06	1/7/06
Pologne	20/11/87	28/9/91		
Portugal	2/12/99	13/8/02		
République slovaque	23/10/86	23/5/89		
République tchèque	23/10/86	23/5/89		
Royaume-Uni	25/6/53	15/1/54		
Slovénie	5/6/01	8/12/03		
Suède	6/10/61	20/8/63		
Suisse	16/6/83	21/2/85	4/11/10 2/8/12	27/12/11 17/1/13
Turquie	2/12/03	5/3/04		

HONGRIE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	28/2/11	30/12/11		
Australie	29/11/90	10/4/92		
Autriche	25/2/75	9/2/76		
Belgique	19/7/82	25/2/84		
Canada	15/4/92	1/10/94	3/5/94	26/6/96
Chili				
Corée	29/3/89	1/4/90		
Danemark	27/4/11	19/7/12		
Espagne	9/7/84	20/5/87		
Estonie	11/9/02	5/7/04		
États-unis	12/2/79 4/2/10	18/9/79 pas en vigueur		
Finlande	25/10/78	24/7/81		
France	28/4/80	1/12/81		
Grèce	25/5/83	1/7/85		
Irlande	25/4/95	5/12/96		
Islande	23/11/05	7/2/06		
Israël	14/5/91	13/11/92		
Italie	16/5/77	1/12/80		
Japon	13/2/80	25/10/80		
Luxembourg	15/1/90	21/4/91		
Mexique	24/6/11	31/12/11		
Norvège	21/10/80	20/9/81		
Nouvelle-Zélande				
Pays-Bas	5/6/86	25/9/87		
Pologne	23/9/92	10/9/95	27/6/00	1/5/02
Portugal	16/5/95	8/5/00 or 22/2/99		
République slovaque	5/8/94	21/12/95		
République tchèque	14/1/93	27/12/94		
Royaume-Uni	7/9/11	28/12/11		
Slovénie	26/8/04	23/12/05		
Suède	12/10/81	15/8/82		
Suisse	9/4/81 12/9/13	27/6/82 pas en vigueur		
Turquie	10/3/93	9/11/95		

IRLANDE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	30/3/11	28/11/12		
Australie	31/5/83	21/12/83		
Autriche	24/5/66	5/1/68	19/6/87 16/12/09	1/3/89 1/5/11
Belgique	24/6/70	31/12/73	14/4/14	pas en vigueur
Canada	8/10/03	12/4/05		
Chili	2/6/05	28/8/08		
Corée	18/7/90	27/12/91		
Danemark	26/3/93	8/10/93		
Espagne	10/2/94	21/11/94		
Estonie	16/12/97	29/12/98		
États-unis	28/7/97	17/12/97	24/9/99	13/7/00
Finlande	27/3/92	26/12/93		
France	21/3/68	15/6/71		
Grèce	24/11/03	29/12/04		
Hongrie	25/4/95	5/12/96		
Islande	17/12/03	17/12/04		
Israël	20/11/95	24/12/95		
Italie	11/6/71	14/2/75		
Japon	18/1/74	4/12/74		
Luxembourg	14/1/72	25/2/75	27/5/14	pas en vigueur
Mexique	22/10/98	31/12/98		
Norvège	22/11/00	28/11/01		
Nouvelle-Zélande	19/9/86	26/9/88		
Pays-Bas	11/2/69	12/5/70		
Pologne	13/11/95	22/12/95		
Portugal	1/6/93	11/7/94	11/11/05	18/12/06
République slovaque	8/6/99	30/12/99		
République tchèque	14/11/95	21/4/96		
Royaume-Uni	2/6/76	23/12/76	28/10/76 7/11/94 4/11/98	23/12/76 21/9/95 23/12/98
Slovénie	12/3/02	11/12/02		
Suède	8/10/86	5/4/88	1/7/93	20/1/94
Suisse	8/11/66	16/2/68	24/10/80 26/1/12	25/4/84 14/11/13
Turquie	24/10/08	18/8/10		

ISLANDE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	18/3/71	2/11/73		
Australie				
Autriche				
Belgique	23/5/00	19/6/03	15/9/09	pas en vigueur
Canada	19/6/97	30/1/98		
Chili				
Corée	15/5/08	23/10/08		
Danemark	23/9/96	11/5/97	6/10/97 4/4/08	31/12/97 29/12/08
Espagne	22/1/02	2/8/02		
Estonie	16/6/94	10/11/95		
États-unis	23/10/07	15/12/08		
Finlande	23/9/96	11/5/97	6/10/97 4/4/08	31/12/97 29/12/08
France	29/8/90	1/6/92		
Grèce	7/7/06	7/8/08		
Hongrie	23/11/05	7/2/06		
Irlande	17/12/03	17/12/04		
Israël				
Italie	10/9/02	14/10/08		
Japon				
Luxembourg	4/10/99	19/9/01	28/8/09	28/4/10
Mexique	11/3/08	10/12/08		
Norvège	23/9/96	11/5/97	6/10/97 4/4/08	31/12/97 29/12/08
Nouvelle-Zélande				
Pays-Bas	25/9/97	27/12/98		
Pologne	19/6/98	20/6/99	16/5/12	23/8/13
Portugal	2/8/99	11/4/02		
République slovaque	15/4/02	19/6/03		
République tchèque	18/1/00	28/12/00		
Royaume-Uni	30/9/91 17/12/13	19/12/91 pas en vigueur		
Slovénie	4/5/11	11/9/12		
Suède	23/9/96	11/5/97	6/10/97 4/4/08	31/12/97 29/12/08
Suisse	3/6/88	20/6/89	10/7/14	pas en vigueur
Turquie				

ISRAEL

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	9/7/62	21/8/66	20/7/77	24/9/79
Australie				
Autriche	29/1/70	26/1/71		
Belgique	13/7/72	4/11/75		
Canada	21/7/75	27/7/76		
Chili				
Corée	18/3/97	13/12/97		
Danemark	9/9/09	29/12/11		
Espagne	30/11/99	20/11/00		
Estonie	29/6/09	28/12/09		
États-unis	20/11/75	30/12/94	30/5/80 26/1/93	30/12/94 30/12/94
Finlande	8/1/97	8/11/98		
France	31/7/95	18/7/96		
Grèce	24/10/95	6/3/98		
Hongrie	14/5/91	13/11/92		
Irlande	20/11/95	24/12/95		
Islande				
Italie	8/9/95	6/8/98		
Japon	8/3/93	24/12/93		
Luxembourg	13/12/04	22/5/06		
Mexique	20/7/99	9/5/00		
Norvège	2/11/66	11/1/68		
Nouvelle-Zélande				
Pays-Bas	2/7/73	9/9/74	16/1/96	26/7/96
Pologne	22/5/91	30/12/91		
Portugal	26/9/06	18/2/08		
République slovaque	8/9/99	23/5/00		
République tchèque	12/12/93	23/12/94		
Royaume-Uni	26/9/62	13/2/63	20/4/70	25/3/71
Slovénie	30/1/07	27/12/07		
Suède	22/12/59	3/6/60		
Suisse	2/7/03	22/12/03		
Turquie	14/3/96	27/5/98		

ITALIE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	18/10/89	27/12/92		
Australie	14/12/82	5/11/85		
Autriche	29/6/81	6/4/85	25/11/87	1/5/90
Belgique	29/4/83	29/7/89	19/12/84 11/10/04	29/7/89 17/4/13
Canada	3/6/02	25/11/11		
Chili				
Corée	10/1/89	14/7/92	3/4/12	pas en vigueur
Danemark	5/5/99	27/1/03		
Espagne	8/9/77	24/11/80		
Estonie	20/3/97	22/2/00		
États-unis	25/8/99	1/1/10		
Finlande	12/6/81	23/10/83		
France	5/10/89	1/5/92		
Grèce	3/9/87	20/9/91		
Hongrie	16/5/77	1/12/80		
Irlande	11/6/71	14/2/75		
Islande	10/9/02	14/10/08		
Israël	8/9/95	6/8/98		
Japon	20/3/69	17/3/73	14/2/80	28/1/82
Luxembourg	3/6/81	4/2/83	21/6/12	pas en vigueur
Mexique	8/7/91	12/3/95	23/6/11	pas en vigueur
Norvège	17/6/85	25/5/87		
Nouvelle-Zélande	6/12/79	23/3/83		
Pays-Bas	8/5/90	3/10/93		
Pologne	21/6/85	26/9/89		
Portugal	14/5/80	15/1/83		
République slovaque	5/5/81	26/6/84		
République tchèque	5/5/81	26/6/84		
Royaume-Uni	21/10/88	31/12/90		
Slovénie	11/9/01	12/1/10		
Suède	6/3/80	5/7/83		
Suisse	9/3/76	27/3/79	28/4/78	27/3/79
Turquie	27/7/90	1/12/93		

JAPON

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	22/4/66	9/6/67	17/4/79 17/2/83	10/11/80 4/5/84
Australie	31/1/08	3/12/08		
Autriche	20/12/61	4/4/63		
Belgique	28/3/68	16/4/70	9/11/88 26/1/10	16/11/90 27/12/13
Canada	7/5/86	14/11/87	19/2/99	14/12/00
Chili				
Corée	8/10/98	22/11/99		
Danemark	3/2/68	26/7/68		
Espagne	13/2/74	20/11/74		
Estonie				
États-unis	6/11/03	30/3/04	24/1/13	pas en vigueur
Finlande	29/2/72	30/12/72	4/3/91	28/12/91
France	3/3/95	24/3/96	11/1/07	1/12/07
Grèce				
Hongrie	13/2/80	25/10/80		
Irlande	18/1/74	4/12/74		
Islande				
Israël	8/3/93	24/12/93		
Italie	20/3/69	17/3/73	14/2/80	28/1/82
Luxembourg	5/3/92	27/12/92	25/1/10 19/7/13	30/12/11 18/8/13
Mexique	9/4/96	6/11/96		
Norvège	4/3/92	16/12/92		
Nouvelle-Zélande	10/12/12	25/10/13		
Pays-Bas	25/8/10	29/12/11	6/8/12	6/8/12
Pologne	20/2/80	23/12/82		
Portugal	19/12/11	28/7/13		
République slovaque	11/10/77	25/11/78		
République tchèque	11/10/77	25/11/78		
Royaume-Uni	2/2/06	12/10/06	17/12/13	pas en vigueur
Slovénie				
Suède	21/1/83	18/9/83	19/2/99 5/12/13	25/12/99 pas en vigueur
Suisse	19/1/71	26/12/71	21/5/10	30/12/11
Turquie	8/3/93	28/12/94		

LUXEMBOURG

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	23/4/12	30/9/13		
Australie				
Autriche	18/10/62	7/2/64	21/5/92 7/7/09	1/2/94 1/9/10
Belgique	17/9/70	30/12/72	11/12/02 16/7/09	20/12/04 25/6/13
Canada	10/9/99	17/10/00	8/5/12	10/12/13
Chili				
Corée	7/11/84	26/12/86	29/5/12	4/9/13
Danemark	17/11/80	22/3/82	4/6/09 9/7/13	9/4/10 pas en vigueur
Espagne	3/6/86	19/5/87	10/11/09	16/7/10
Estonie	23/5/06 7/7/14	23/1/07 pas en vigueur		
États-unis	3/4/96	20/12/00	20/5/09	pas en vigueur
Finlande	1/3/82	27/3/83	24/1/90 1/7/09	18/7/92 12/4/10
France	1/4/58	9/2/60	8/9/70 24/11/06 3/6/09	15/11/71 27/12/07 29/10/10
Grèce	22/11/91	26/8/95		
Hongrie	15/1/90	21/4/91		
Irlande	14/1/72	25/2/75	27/5/14	pas en vigueur
Islande	4/10/99	19/9/01	28/8/09	28/4/10
Israël	13/12/04	22/5/06		
Italie	3/6/81	4/2/83	21/6/12	pas en vigueur
Japon	5/3/92	27/12/92	25/1/10 19/7/13	30/12/11 18/8/13
Mexique	7/2/01	27/12/01	7/10/09	20/11/11
Norvège	6/5/83	27/2/85	7/7/09	12/4/10
Nouvelle-Zélande				
Pays-Bas	8/5/68	20/10/69	16/10/90 29/5/09	27/9/92 1/7/10
Pologne	14/6/95	31/7/96	7/6/12	25/7/13
Portugal	25/5/99	30/12/00	7/9/10	18/5/12
République slovaque	18/3/91	30/12/92		
République tchèque	18/3/91 5/3/13	30/12/92 pas en vigueur		
Royaume-Uni	24/5/67	3/7/68	18/7/78 28/1/83 2/7/09	21/5/80 19/3/84 28/4/10
Slovénie	2/4/01	18/12/02	20/6/13	pas en vigueur
Suède	14/10/96	15/3/98	7/9/10	11/9/11

LUXEMBOURG *(suite)*

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Suisse	21/1/93	19/2/94	25/8/09 11/7/12	19/11/10 11/7/13
Turquie	9/6/03	18/1/05	30/9/09	14/7/11

MEXIQUE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	9/7/08	15/10/09		
Australie	9/9/02	31/12/03		
Autriche	13/4/04	1/1/05	18/9/09	1/7/10
Belgique	24/11/92	1/2/97	26/8/13	pas en vigueur
Canada	12/09/06	12/04/07		
Chili	17/4/98	15/11/99		
Corée	6/10/94	11/2/95		
Danemark	11/6/97	22/12/97		
Espagne	24/7/92	6/10/94		
Estonie	19/10/12	4/12/13		
États-unis	18/9/92	28/12/93	8/9/94 9/9/02	26/10/95 3/7/03
Finlande	12/2/97	14/7/98		
France	7/11/91	31/12/92		
Grèce	13/4/04	7/12/05		
Hongrie	24/6/11	31/12/11		
Irlande	22/10/98	31/12/98		
Islande	11/3/08	10/12/08		
Israël	20/7/99	9/5/00		
Italie	8/7/91	12/3/95	23/6/11	pas en vigueur
Japon	9/4/96	6/11/96		
Luxembourg	7/2/01	27/12/01	7/10/09	20/11/11
Norvège	23/3/95	23/1/96		
Nouvelle-Zélande	16/11/06	16/6/07		
Pays-Bas	27/9/93	13/10/94	11/12/08	31/12/09
Pologne	30/11/98	6/9/02		
Portugal	11/11/99	9/1/01		
République slovaque	13/5/06	28/9/07		
République tchèque	4/4/02	27/12/02		
Royaume-Uni	2/6/94	15/12/94	23/4/09	18/1/11
Slovénie				
Suède	21/9/92	18/12/92		
Suisse	3/8/93	8/9/94	18/9/09	23/12/10
Turquie	17/12/13	pas en vigueur		

NORVÈGE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	4/10/91	7/10/93	24/6/13	pas en vigueur
Australie	8/8/06	12/9/07		
Autriche	28/11/95	1/12/96	14/11/05 16/9/09	1/12/06 1/6/13
Belgique	14/4/88 23/4/14	4/10/91 pas en vigueur	10/9/09	19/7/13
Canada	12/7/02	19/12/02		
Chili	26/10/01	22/7/03		
Corée	5/10/82	1/3/84		
Danemark	23/9/96	11/5/97	6/10/97 4/4/08	31/12/97 29/12/08
Espagne	6/10/99	18/12/00		
Estonie	14/5/93	30/12/93		
États-unis	3/12/71	29/11/72	19/9/80	15/12/81
Finlande	23/9/96	11/5/97	6/10/97 4/4/08	31/12/97 29/12/08
France	19/12/80	10/9/81	14/11/84 7/4/95 16/9/99	1/10/85 1/9/96 1/12/02
Grèce	27/4/88	16/9/91		
Hongrie	21/10/80	20/9/81		
Irlande	22/11/00	28/11/01		
Islande	23/9/96	11/5/97	6/10/97 4/4/08	31/12/97 29/12/08
Israël	2/11/66	11/1/68		
Italie	17/6/85	25/5/87		
Japon	4/3/92	16/12/92		
Luxembourg	6/5/83	27/2/85	7/7/09	12/4/10
Mexique	23/3/95	23/1/96		
Nouvelle-Zélande	20/4/82	31/3/83		
Pays-Bas	12/1/90	31/12/90	23/4/13	30/11/13
Pologne	9/9/09	25/5/10	5/7/12	2/4/13
Portugal	10/3/11	15/6/12		
République slovaque	27/6/79	28/12/79		
République tchèque	19/10/04	9/9/05		
Royaume-Uni	14/3/13	17/12/13		
Slovénie	18/2/08	10/12/09		
Suède	23/9/96	11/5/97	6/10/97 4/4/08	31/12/97 29/12/08
Suisse	7/9/87	2/5/89	12/4/05 31/8/09	20/12/05 22/12/10
Turquie	15/1/10	15/6/11		

NOUVELLE-ZÉLANDE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	20/10/78	21/12/80		
Australie	26/6/09	19/3/10		
Autriche	21/9/06	1/12/07		
Belgique	15/9/81	8/12/83	7/12/09	pas en vigueur
Canada	13/5/80 3/5/12	29/5/81 pas en vigueur		
Chili	10/12/03	21/6/06		
Corée	6/10/81	22/4/83	14/7/97	10/10/97
Danemark	10/10/80	22/6/81	12/3/85	22/7/85
Espagne	28/7/05	31/7/06		
Estonie				
États-unis	23/7/82	2/11/83	1/12/08	12/11/10
Finlande	12/3/82	22/9/84	5/12/86	8/5/88
France	30/11/79	19/3/81		
Grèce				
Hongrie				
Irlande	19/9/86	26/9/88		
Islande				
Israël				
Italie	6/12/79	23/3/83		
Japon	10/12/12	25/10/13		
Luxembourg				
Mexique	16/11/06	16/6/07		
Norvège	20/4/82	31/3/83		
Pays-Bas	15/10/80	18/3/81	20/12/01	22/8/04
Pologne	21/4/05	16/8/06		
Portugal				
République slovaque				
République tchèque	26/10/07	29/8/08		
Royaume-Uni	4/8/83	16/3/84	4/11/03 7/11/07	23/7/04 28/8/08
Slovénie				
Suède	21/2/79	14/11/80		
Suisse	6/6/80	21/11/81		
Turquie	22/4/10	28/7/11		

PAYS-BAS

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	16/6/59 12/4/12	18/9/60 pas en vigueur	13/3/80 21/5/91 4/6/04	1/1/81 20/2/92 30/12/04
Australie	17/3/76	27/9/76	30/6/86	1/5/87
Autriche	1/9/70	21/4/71	18/12/89 26/11/01 8/10/08 8/9/09	28/12/90 26/1/03 23/5/09 1/7/10
Belgique	5/6/01	31/12/02	23/6/09	1/9/13
Canada	27/5/86	21/8/87	4/3/93 25/8/97	30/7/94 15/1/99
Chili				
Corée	25/10/78	17/4/81	6/11/98	2/4/99
Danemark	1/7/96	6/3/98		
Espagne	16/6/71	20/9/72		
Estonie	14/3/97	8/11/98	14/7/05 26/6/08	21/5/06 22/5/09
États-unis	18/12/92	31/12/93	13/10/93 8/3/04	30/12/93 28/12/04
Finlande	28/12/95	20/12/97		
France	16/3/73	29/3/74	7/4/04	24/7/05
Grèce	16/7/81	17/7/84	18/1/06	1/7/06
Hongrie	5/6/86	25/9/87		
Irlande	11/2/69	12/5/70		
Islande	25/9/97	27/12/98		
Israël	2/7/73	9/9/74	16/1/96	26/7/96
Italie	8/5/90	3/10/93		
Japon	25/8/10	29/12/11	6/8/12	6/8/12
Luxembourg	8/5/68	20/10/69	16/10/90 29/5/09	27/9/92 1/7/10
Mexique	27/9/93	13/10/94	11/12/08	31/12/09
Norvège	12/1/90	31/12/90	23/4/13	30/11/13
Nouvelle-Zélande	15/10/80	18/3/81	20/12/01	22/8/04
Pologne	13/2/02	18/3/03		
Portugal	20/9/99	11/8/00		
République slovaque	4/3/74	5/11/74	16/2/96 7/6/10	19/12/96 1/12/10
République tchèque	4/3/74	5/11/74	26/6/96 15/10/12	11/4/97 31/5/13
Royaume-Uni	26/9/08	25/12/10	12/6/13	31/1/14
Slovénie	30/6/04	31/12/05		
Suède	18/6/91	12/8/92		
Suisse	26/2/10	9/11/11		
Turquie	27/3/86	30/9/88		

POLOGNE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	14/5/03	19/12/04		
Australie	7/5/91	4/3/92		
Autriche	13/1/04	1/4/05	4/2/08	10/10/08
Belgique	20/8/01	29/04/04	14/4/14	pas en vigueur
Canada	14/5/12	30/10/13		
Chili	10/3/00	30/12/03		
Corée	21/6/91	21/2/92	22/10/13	pas en vigueur
Danemark	6/12/01	31/12/02	7/12/09	25/11/10
Espagne	15/11/79	6/5/82		
Estonie	9/5/94	9/12/94		
États-unis	8/10/74 13/2/13	22/7/76 pas en vigueur		
Finlande	8/6/09	11/3/10		
France	20/6/75	12/9/76		
Grèce	20/11/87	28/9/91		
Hongrie	23/9/92	10/9/95	27/6/00	1/5/02
Irlande	13/11/95	22/12/95		
Islande	19/6/98	20/6/99	16/5/12	23/8/13
Israël	22/5/91	30/12/91		
Italie	21/6/85	26/9/89		
Japon	20/2/80	23/12/82		
Luxembourg	14/6/95	31/7/96	7/6/12	25/7/13
Mexique	30/11/98	6/9/02		
Norvège	9/9/09	25/5/10	5/7/12	2/4/13
Nouvelle-Zélande	21/4/05	16/8/06		
Pays-Bas	13/2/02	18/3/03		
Portugal	9/5/95	4/2/98		
République slovaque	18/8/94	21/12/95	1/8/13	pas en vigueur
République tchèque	13/9/11	11 or 13/6/12		
Royaume-Uni	20/7/06	27/12/06		
Slovénie	28/6/96	10/3/98		
Suède	19/11/04	15/10/05		
Suisse	2/9/91	25/9/92	20/4/10	17/10/11
Turquie	3/11/93	1/10/96		

PORTUGAL

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	15/7/80	8/10/82		
Australie				
Autriche	29/12/70	27/2/72		
Belgique	16/7/69	19/2/71	6/3/95	5/4/01
Canada	14/6/99	24/10/01		
Chili	7/7/05	25/8/08		
Corée	26/1/96	21/12/97		
Danemark	14/12/00	24/5/02		
Espagne	26/10/93	28/6/95		
Estonie	13/5/03	23/7/04		
États-unis	6/9/94	18/12/95		
Finlande	27/4/70	14/7/71		
France	14/1/71	18/11/72		
Grèce	2/12/99	13/8/02		
Hongrie	16/5/95	8/5/00 or 22/2/99		
Irlande	1/6/93	11/7/94	11/11/05	18/12/06
Islande	2/8/99	11/4/02		
Israël	26/9/06	18/2/08		
Italie	14/5/80	15/1/83		
Japon	19/12/11	28/7/13		
Luxembourg	25/5/99	30/12/00	7/9/10	18/5/12
Mexique	11/11/99	9/1/01		
Norvège	10/3/11	15/6/12		
Nouvelle-Zélande				
Pays-Bas	20/9/99	11/8/00		
Pologne	9/5/95	4/2/98		
République slovaque	5/6/01	2/11/04		
République tchèque	24/5/94	1/10/97		
Royaume-Uni	27/3/68	17/1/69		
Slovénie	5/3/03	13/8/04		
Suède	29/8/02	19/12/03		
Suisse	26/9/74	17/12/75	25/6/12	21/10/13
Turquie	11/5/05	18/12/06		

RÉPUBLIQUE SLOVAQUE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	19/12/80	17/11/83		
Australie	24/8/99	22/12/99		
Autriche	7/3/78	12/2/79		
Belgique	15/1/97	13/6/00		
Canada	22/5/01	18/12/01		
Chili				
Corée	27/8/01	8/7/03		
Danemark	5/5/82	27/12/82	11/9/92	18/12/92
Espagne	8/5/80	5/6/81		
Estonie	21/10/03	29/3/06		
États-unis	8/10/93	30/12/93		
Finlande	15/2/99	6/5/00		
France	1/6/73	25/1/75		
Grèce	23/10/86	23/5/89		
Hongrie	5/8/94	21/12/95		
Irlande	8/6/99	30/12/99		
Islande	15/4/02	19/6/03		
Israël	8/9/99	23/5/00		
Italie	5/5/81	26/6/84		
Japon	11/10/77	25/11/78		
Luxembourg	18/3/91	30/12/92		
Mexique	13/5/06	28/9/07		
Norvège	27/6/79	28/12/79		
Nouvelle-Zélande				
Pays-Bas	4/3/74	5/11/74	16/2/96 7/6/10	19/12/96 1/12/10
Pologne	18/8/94	21/12/95	1/8/13	pas en vigueur
Portugal	5/6/01	2/11/04		
République tchèque	26/3/02	14/7/03		
Royaume-Uni	5/11/90	20/12/91		
Slovénie	14/5/03	11/7/04		
Suède	16/2/79	8/10/80		
Suisse	14/2/97	23/12/97	8/2/11	8/8/12
Turquie	2/4/97	2/12/99		

RÉPUBLIQUE TCHÈQUE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	19/12/80	17/11/83		
Australie	28/3/95	27/11/95		
Autriche	8/6/06	22/3/07	9/3/12	26/11/12
Belgique	16/12/96	24/7/00	15/3/10	pas en vigueur
Canada	25/5/01	28/5/02		
Chili				
Corée	27/4/92	3/3/95		
Danemark	25/8/11	17/12/12		
Espagne	8/5/80	5/6/81		
Estonie	24/10/94	26/5/95		
États-unis	16/9/93	23/12/93		
Finlande	2/12/94	12/12/95		
France	28/4/03	1/7/05		
Grèce	23/10/86	23/5/89		
Hongrie	14/1/93	27/12/94		
Irlande	14/11/95	21/4/96		
Islande	18/1/00	28/12/00		
Israël	12/12/93	23/12/94		
Italie	5/5/81	26/6/84		
Japon	11/10/77	25/11/78		
Luxembourg	18/3/91 5/3/13	30/12/92 pas en vigueur		
Mexique	4/4/02	27/12/02		
Norvège	19/10/04	9/9/05		
Nouvelle-Zélande	26/10/07	29/8/08		
Pays-Bas	4/3/74	5/11/74	26/6/96 15/10/12	11/4/97 31/5/13
Pologne	13/9/11	11 or 13/6/12		
Portugal	24/5/94	1/10/97		
République slovaque	26/3/02	14/7/03		
Royaume-Uni	5/11/90	20/12/91		
Slovénie	13/6/97	28/4/98		
Suède	16/2/79	8/10/80		
Suisse	4/12/95	23/10/96	11/9/12	11/10/13
Turquie	12/11/99	16/12/03		

ROYAUME-UNI

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	30/3/10	30/12/10	17/3/14	pas en vigueur
Australie	21/8/03	17/12/03		
Autriche	30/4/69	13/11/70	17/11/77 18/5/93 11/9/09	30/12/78 1/12/94 19/11/10
Belgique	1/6/87	21/10/89	24/6/09 13/3/14	24/12/12 pas en vigueur
Canada	8/9/78	17/12/80	15/4/80 16/10/85 7/5/03 21/7/14	17/12/80 23/12/85 4/5/04 pas en vigueur
Chili	12/7/03	21/12/04		
Corée	25/10/96	30/12/96		
Danemark	11/11/80	17/12/80	1/7/91 15/10/96	19/12/91 20/6/97
Espagne	14/3/13	12/6/14		
Estonie	12/5/94	19/12/94		
États-unis	24/7/01	31/3/03	19/7/02	31/3/03
Finlande	17/7/69	5/2/70	17/5/73 16/11/79 1/10/85 26/9/91 31/7/96	27/6/74 25/4/81 20/2/87 23/12/91 8/8/97
France	19/6/08	18/12/09		
Grèce	25/6/53	15/1/54		
Hongrie	7/9/11	28/12/11		
Irlande	2/6/76	23/12/76	28/10/76 7/11/94 4/11/98	23/12/76 21/9/95 23/12/98
Islande	30/9/91 17/12/13	19/12/91 pas en vigueur		
Israël	26/9/62	13/2/63	20/4/70	25/3/71
Italie	21/10/88	31/12/90		
Japon	2/2/06	12/10/06	17/12/13	pas en vigueur
Luxembourg	24/5/67	3/7/68	18/7/78 28/1/83 2/7/09	21/5/80 19/3/84 28/4/10
Mexique	2/6/94	15/12/94	23/4/09	18/1/11
Norvège	14/3/13	17/12/13		
Nouvelle-Zélande	4/8/83	16/3/84	4/11/03 7/11/07	23/7/04 28/8/08
Pays-Bas	26/9/08	25/12/10	12/6/13	31/1/14
Pologne	20/7/06	27/12/06		
Portugal	27/3/68	17/1/69		

ROYAUME-UNI *(suite)*

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
République slovaque	5/11/90	20/12/91		
République tchèque	5/11/90	20/12/91		
Slovénie	13/11/07	12/9/08		
Suède	30/8/83	26/3/84		
Suisse	8/12/77	7/10/78	5/3/81 17/12/93 27/6/07 7/9/09	10/5/82 19/12/94 22/12/08 15/12/10
Turquie	19/2/86	26/10/88		

SLOVÉNIE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	3/5/06	19/12/06	17/5/11	30/7/12
Australie				
Autriche	1/10/97	1/2/99	26/9/06 28/9/11	1/8/07 1/11/12
Belgique	22/6/98	2/10/02		
Canada	15/9/00	12/8/02		
Chili				
Corée	25/4/05	2/3/06		
Danemark	2/5/01	3/6/02		
Espagne	23/5/01	19/3/02		
Estonie	14/9/05	26/6/06		
États-unis	21/6/99	22/6/01		
Finlande	19/9/03	16/6/04		
France	7/4/04	1/3/07		
Grèce	5/6/01	8/12/03		
Hongrie	26/8/04	23/12/05		
Irlande	12/3/02	11/12/02		
Islande	4/5/11	11/9/12		
Israël	30/1/07	27/12/07		
Italie	11/9/01	12/1/10		
Japon				
Luxembourg	2/4/01	18/12/02	20/6/13	pas en vigueur
Mexique				
Norvège	18/2/08	10/12/09		
Nouvelle-Zélande				
Pays-Bas	30/6/04	31/12/05		
Pologne	28/6/96	10/3/98		
Portugal	5/3/03	13/8/04		
République slovaque	14/5/03	11/7/04		
République tchèque	13/6/97	28/4/98		
Royaume-Uni	13/11/07	12/9/08		
Suède	18/6/80	16/12/81		
Suisse	12/6/96	1/12/97	7/9/12	14/10/13
Turquie	19/4/01	23/12/03		

SUÈDE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	14/7/92	13/10/94		
Australie	14/1/81	4/9/81		
Autriche	14/5/59	29/12/59	6/4/70 5/11/91 21/8/06 17/12/09	5/11/70 1/5/93 23/6/07 16/6/10
Belgique	5/2/91	24/2/93		
Canada	14/10/83 27/8/96	30/10/84 23/12/97		
Chili	4/6/04	30/12/05		
Corée	27/5/81	9/9/82		
Danemark	23/9/96	11/5/97	6/10/97 4/4/08	31/12/97 29/12/08
Espagne	16/6/76	21/12/76		
Estonie	5/4/93	31/12/93		
États-unis	1/9/94	26/10/95	30/9/05	31/8/06
Finlande	23/9/96	11/5/97	6/10/97 4/4/08	31/12/97 29/12/08
France	27/11/90	1/4/92		
Grèce	6/10/61	20/8/63		
Hongrie	12/10/81	15/8/82		
Irlande	8/10/86	5/4/88	1/7/93	20/1/94
Islande	23/9/96	11/5/97	6/10/97 4/4/08	31/12/97 29/12/08
Israël	22/12/59	3/6/60		
Italie	6/3/80	5/7/83		
Japon	21/1/83	18/9/83	19/2/99 5/12/13	25/12/99 pas en vigueur
Luxembourg	14/10/96	15/3/98	7/9/10	11/9/11
Mexique	21/9/92	18/12/92		
Norvège	23/9/96	11/5/97	6/10/97 4/4/08	31/12/97 29/12/08
Nouvelle-Zélande	21/2/79	14/11/80		
Pays-Bas	18/6/91	12/8/92		
Pologne	19/11/04	15/10/05		
Portugal	29/8/02	19/12/03		
République slovaque	16/2/79	8/10/80		
République tchèque	16/2/79	8/10/80		
Royaume-Uni	30/8/83	26/3/84		
Slovénie	18/6/80	16/12/81		
Suisse	7/5/65	6/6/66	10/3/92 28/2/11	8/7/93 5/8/12
Turquie	21/1/88	18/11/90		

SUISSE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	11/8/71	29/12/72	30/11/78 17/10/89 21/12/92 12/3/02 27/10/10	5/9/80 30/11/90 29/12/93 24/3/03 21/12/11
Australie	28/2/80 30/7/13	13/2/81 pas en vigueur		
Autriche	30/1/74	4/12/74	18/1/94 20/7/00 21/3/06 3/9/09	1/5/95 13/9/01 2/2/07 1/3/11
Belgique	28/8/78	26/9/80	10/4/14	pas en vigueur
Canada	5/5/97	21/4/98	22/10/10	16/12/11
Chili	2/4/08	10/5/10		
Corée	12/2/80	22/4/81	28/12/10	25/7/12
Danemark	23/11/73	15/10/74	11/3/97 21/8/09	30/12/97 22/11/10
Espagne	26/4/66	2/2/67	29/6/06 27/7/11	1/6/07 24/8/13
Estonie	11/6/02	12/7/04		
États-unis	2/10/96	19/12/97	23/9/09	pas en vigueur
Finlande	16/12/91	26/12/93	19/4/06 22/9/09 18/9/12	1/12/06 22/12/10 3/2/13
France	9/9/66	26/7/67	3/12/69 22/7/97 27/8/09 25/6/14	24/9/70 1/8/98 4/11/10 pas en vigueur
Grèce	16/6/83	21/2/85	4/11/10 2/8/12	27/12/11 17/1/13
Hongrie	9/4/81 12/9/13	27/6/82 pas en vigueur		
Irlande	8/11/66	16/2/68	24/10/80 26/1/12	25/4/84 14/11/13
Islande	3/6/88	20/6/89	10/7/14	pas en vigueur
Israël	2/7/03	22/12/03		
Italie	9/3/76	27/3/79	28/4/78	27/3/79
Japon	19/1/71	26/12/71	21/5/10	30/12/11
Luxembourg	21/1/93	19/2/94	25/8/09 11/7/12	19/11/10 11/7/13
Mexique	3/8/93	8/9/94	18/9/09	23/12/10
Norvège	7/9/87	2/5/89	12/4/05 31/8/09	20/12/05 22/12/10
Nouvelle-Zélande	6/6/80	21/11/81		
Pays-Bas	26/2/10	9/11/11		

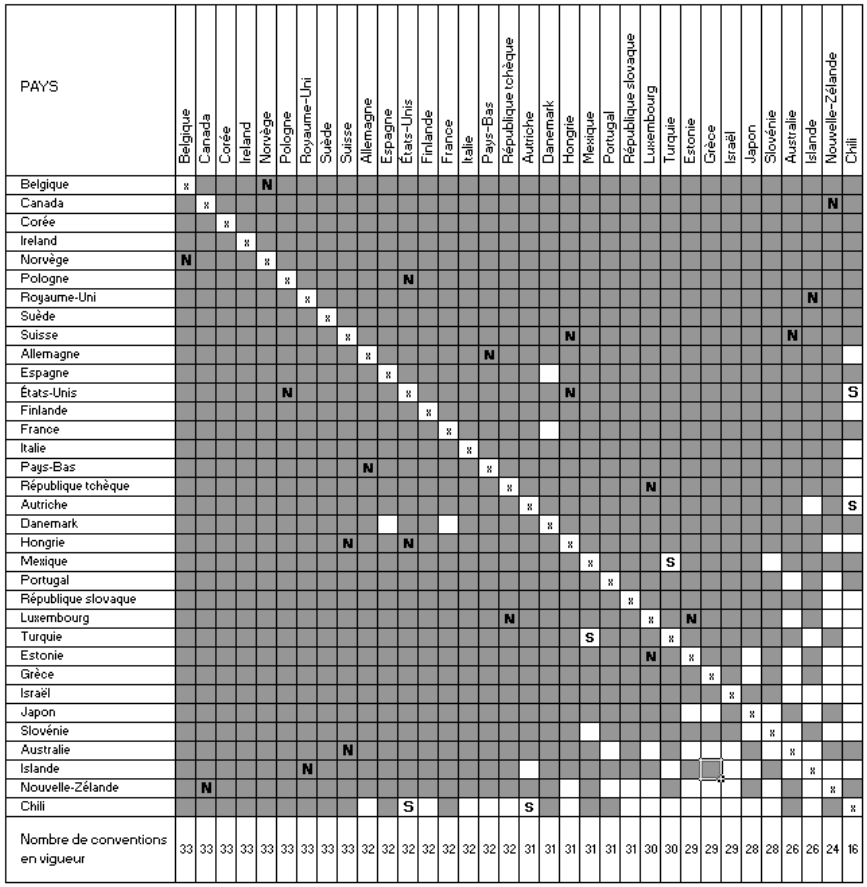
SUISSE *(suite)*

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Pologne	2/9/91	25/9/92	20/4/10	17/10/11
Portugal	26/9/74	17/12/75	25/6/12	21/10/13
République slovaque	14/2/97	23/12/97	8/2/11	8/8/12
République tchèque	4/12/95	23/10/96	11/9/12	11/10/13
Royaume-Uni	8/12/77	7/10/78	5/3/81 17/12/93 27/6/07 7/9/09	10/5/82 19/12/94 22/12/08 15/12/10
Slovénie	12/6/96	1/12/97	7/9/12	14/10/13
Suède	7/5/65	6/6/66	10/3/92 28/2/11	8/7/93 5/8/12
Turquie	18/6/10	8/2/12		

TURQUIE

Autre État Contractant	Date de signature	Date d'entrée en vigueur	Avenants subséquents :	
			Date de signature	Date d'entrée en vigueur
Allemagne	19/9/11	1/8/12		
Australie	28/4/10	5/6/13		
Autriche	28/3/08	1/10/09		
Belgique	2/6/87	8/10/91	9/7/13	pas en vigueur
Canada	14/7/09	4/5/11		
Chili				
Corée	24/12/83	25/3/86		
Danemark	30/5/91	20/6/93		
Espagne	5/7/02	18/12/03		
Estonie	25/8/03	21/2/05		
États-unis	28/3/96	19/12/97		
Finlande	6/10/09	4/5/12		
France	18/2/87	1/7/89		
Grèce	2/12/03	5/3/04		
Hongrie	10/3/93	9/11/95		
Irlande	24/10/08	18/8/10		
Islande				
Israël	14/3/96	27/5/98		
Italie	27/7/90	1/12/93		
Japon	8/3/93	28/12/94		
Luxembourg	9/6/03	18/1/05	30/9/09	14/7/11
Mexique	17/12/13	pas en vigueur		
Norvège	15/1/10	15/6/11		
Nouvelle-Zélande	22/4/10	28/7/11		
Pays-Bas	27/3/86	30/9/88		
Pologne	3/11/93	1/10/96		
Portugal	11/5/05	18/12/06		
République slovaque	2/4/97	2/12/99		
République tchèque	12/11/99	16/12/03		
Royaume-Uni	19/2/86	26/10/88		
Slovénie	19/4/01	23/12/03		
Suède	21/1/88	18/11/90		
Suisse	18/6/10	8/2/12		

Réseau des conventions fiscales entre les pays membres de l'OCDE au 15 juillet 2014



APPENDICE II

RECOMMANDATION DU CONSEIL DE L'OCDE RELATIVE AU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE CONCERNANT LE REVENU ET LA FORTUNE

(Adoptée par le Conseil le 23 octobre 1997)

RECOMMANDATION DU CONSEIL DE L'OCDE RELATIVE AU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE CONCERNANT LE REVENU ET LA FORTUNE

(Adoptée par le Conseil le 23 octobre 1997

LE CONSEIL

Vu l'article 5(b) de la Convention relative à l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques en date du 14 décembre 1960 ;

Vu la recommandation du Conseil en date du 31 mars 1994 concernant le Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune [C(94)11/FINAL] et la recommandation du Conseil en date du 21 septembre 1995 modifiant l'appendice à cette dernière recommandation [C(95)132/FINAL] ;

Vu le rapport du Comité des affaires fiscales du 24 juin 1997 intitulé « La mise à jour 1997 du Modèle de Convention fiscale » [DAFFE/CFA/WP1(97)10/REV2] (ci-après dénommé « le rapport de 1997 ») ;

Considérant la nécessité de supprimer les obstacles que la double imposition juridique oppose au libre mouvement des biens, des services, des capitaux et de la main-d'œuvre entre les pays grâce à la conclusion de conventions à cette fin ;

Considérant également la nécessité d'harmoniser les conventions bilatérales existantes sur la base de principes, de définitions, de règles et de méthodes uniformes et d'étendre le réseau actuel de ces conventions à tous les pays membres et lorsque cela est approprié aux pays non membres ;

Considérant de plus la nécessité d'encourager l'application et l'interprétation communes des dispositions des conventions fiscales qui sont basées sur les dispositions du Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune (ci-après dénommé le « Modèle de Convention fiscale ») ;

Considérant que les efforts des pays membres en ce sens ont déjà produit des résultats importants et que les modifications proposées au Modèle de Convention fiscale permettront de confirmer et d'étendre la coopération internationale existant en matière fiscale ;

Prenant note du Modèle de Convention fiscale et des Commentaires s'y rapportant (tels qu'ils ont été modifiés la dernière fois par le rapport de 1997) susceptibles d'être modifiés périodiquement par la suite ;

I. RECOMMANDE aux gouvernements des pays membres :

1. de poursuivre leurs efforts pour la conclusion de conventions fiscales bilatérales en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune avec ceux des pays membres, et des pays non membres lorsque cela est approprié, avec lesquels ils ne sont pas encore liés par de telles

conventions, et de réviser les conventions existantes qui ne correspondraient plus aux nécessités actuelles ;

2. de se conformer, à l'occasion de la conclusion de nouvelles conventions bilatérales ou de la révision de conventions bilatérales existantes, au Modèle de Convention fiscale tel qu'il est interprété dans les Commentaires s'y rapportant ;
3. que leurs administrations fiscales suivent les Commentaires sur les articles du Modèle de Convention fiscale, tel que modifiés de temps à autre, lorsqu'elles sont appelées à appliquer et interpréter les dispositions de leurs conventions fiscales bilatérales qui sont basées sur ces articles ;

II. INVITE les gouvernements des pays membres à continuer à notifier au Comité des affaires fiscales leurs réserves sur les articles et leurs observations sur les Commentaires.

III. CHARGE le Comité des affaires fiscales de poursuivre son examen des situations dans lesquelles les dispositions figurant dans le Modèle de Convention fiscale ou les Commentaires s'y rapportant peuvent nécessiter des modifications à la lumière de l'expérience acquise par les pays membres et de faire toutes propositions utiles pour des mises à jour périodiques.

IV. DÉCIDE d'abroger les recommandations du Conseil C(94)11/FINAL (31 mars 1994) et C(95)132/FINAL (21 septembre 1995).

ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES

L'OCDE est un forum unique en son genre où les gouvernements œuvrent ensemble pour relever les défis économiques, sociaux et environnementaux que pose la mondialisation. L'OCDE est aussi à l'avant-garde des efforts entrepris pour comprendre les évolutions du monde actuel et les préoccupations qu'elles font naître. Elle aide les gouvernements à faire face à des situations nouvelles en examinant des thèmes tels que le gouvernement d'entreprise, l'économie de l'information et les défis posés par le vieillissement de la population. L'Organisation offre aux gouvernements un cadre leur permettant de comparer leurs expériences en matière de politiques, de chercher des réponses à des problèmes communs, d'identifier les bonnes pratiques et de travailler à la coordination des politiques nationales et internationales.

Les pays membres de l'OCDE sont : l'Allemagne, l'Australie, l'Autriche, la Belgique, le Canada, le Chili, la Corée, le Danemark, l'Espagne, l'Estonie, les États-Unis, la Finlande, la France, la Grèce, la Hongrie, l'Irlande, l'Islande, Israël, l'Italie, le Japon, le Luxembourg, le Mexique, la Norvège, la Nouvelle-Zélande, les Pays-Bas, la Pologne, le Portugal, la République slovaque, la République tchèque, le Royaume-Uni, la Slovénie, la Suède, la Suisse et la Turquie. L'Union européenne participe aux travaux de l'OCDE.

Les Éditions OCDE assurent une large diffusion aux travaux de l'Organisation. Ces derniers comprennent les résultats de l'activité de collecte de statistiques, les travaux de recherche menés sur des questions économiques, sociales et environnementales, ainsi que les conventions, les principes directeurs et les modèles développés par les pays membres.

ÉDITIONS OCDE, 2, rue André-Pascal, 75775 PARIS CEDEX 16
(23 2015 27 2 P) ISBN 978-92-64-23912-8 – 2016

Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune

VERSION COMPLÈTE

Cette publication est la neuvième édition de la version complète du *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune* publié par l'OCDE. Cette édition contient le texte intégral du *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune* tel qu'il se lisait le 15 juillet 2014, y compris les articles et les commentaires correspondants, les positions des économies non membres, la Recommandation du Conseil de l'OCDE, les notes historiques, la liste détaillée des conventions conclues entre les pays membres de l'OCDE et les rapports antérieurs.

La version complète du *Modèle de Convention fiscale* est publiée régulièrement par l'OCDE en fonction des mises à jour périodiques. Elle est aussi disponible sous forme électronique. La version électronique offre diverses fonctionnalités : un large choix de liens pouvant être activés à l'intérieur même de la publication, et facilitant le passage d'un article à son commentaire, une fonction de recherche rapide, la possibilité, pour l'utilisateur, d'attacher des notes à des sections précises du texte et d'effectuer des opérations de copier/coller. La version abrégée de 2014, publiée antérieurement et également disponible, contient uniquement les articles, les commentaires, les positions des économies non membres et la Recommandation du Conseil de l'OCDE.

www.oecd.org/tax

Veuillez consulter cet ouvrage en ligne : ***http://dx.doi.org/10.1787/9789264239142-fr.***

Cet ouvrage est publié sur OECD iLibrary, la bibliothèque en ligne de l'OCDE, qui regroupe tous les livres, périodiques et bases de données statistiques de l'Organisation. Rendez-vous sur le site ***www.oecd-ilibrary.org*** pour plus d'informations.

ISBN 978-92-64-23912-8
23 2015 27 2 P



éditionsOCDE
www.oecd.org/editions