



## Conseil économique et social

Distr. générale  
14 août 2014  
Français  
Original : anglais

---

### Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

#### Dixième session

Genève, 27-31 octobre 2014

Point 3 a) vi) de l'ordre du jour provisoire\*

**Examen de questions de fond liées à la coopération internationale en matière fiscale : article 12 : examen de l'article dans son ensemble, et notamment des questions liées aux équipements**

### **Différences entre l'article 12 du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement et l'article 12 du Modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques concernant le revenu et la fortune**

#### Note du Secrétariat

#### Introduction

1. On trouvera dans la présente note un exposé des principales différences entre le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement (Modèle de convention des Nations Unies) et le Modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) concernant le revenu et la fortune (Modèle de convention de l'OCDE) (voir le tableau ci-dessous). On y rend compte également de certaines divergences de vues qui sont apparues entre les membres du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale au sujet de la pertinence des paragraphes 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16, 17.2 et 17.3 du commentaire de l'OCDE lors des débats de la session de 2011 du Comité et que celui-ci voudra peut-être examiner de manière plus approfondie.

---

\* E/C.18/2014/1.



## Différences entre les modèles de convention en ce qui concerne l'article 12

### Article 12 (Redevances)

*Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*

1. Les redevances générées dans un État contractant et payées à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

2. Toutefois, ces redevances sont également imposables dans l'État de la source et selon la législation de cet État; mais si le bénéficiaire effectif en est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder \_\_\_\_ % (pourcentage à définir lors de négociations bilatérales) du montant brut des redevances. Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de cette limitation.

*Modèle de convention fiscale de l'Organisation de coopération et de développement économiques concernant le revenu et la fortune*

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

### Différences<sup>a</sup>

Le Modèle de convention des Nations Unies ne fixe pas de restriction pour le mot « imposables », ce qui signifie que les redevances peuvent être imposables aussi bien dans le pays de la source que dans le pays de résidence, et implique une dérogation au principe du droit d'imposition exclusif de l'État de résidence énoncé dans le Modèle de convention de l'OCDE (encore que le commentaire de l'OCDE prévoie la possibilité d'une imposition pour les redevances et que nombre de pays de l'OCDE aient des réserves à l'égard de son modèle de convention sur ce point et incluent une disposition à cet effet dans des traités).

Le paragraphe 2 du Modèle de convention des Nations Unies est une disposition ajoutée, qui découle logiquement du principe de l'admissibilité de l'imposition dans l'État de la source. L'article 12, conjugué à l'article 23, confère le droit d'imposition en premier lieu à l'État de la source.

Le Modèle de convention des Nations Unies ne fait pas état d'un consensus sur un taux précis de la retenue d'impôt à appliquer aux redevances sur une base brute, le taux devant dès lors être fixé par des négociations bilatérales. Le commentaire (par. 8 et suivants) cite quelques facteurs pertinents pour la détermination d'un taux adapté à la situation de tel ou tel pays.

Le Modèle de convention des Nations Unies ne tient pas compte des modifications qui ont été apportées au Modèle de convention de l'OCDE en 2003 pour introduire la notion de « bénéficiaire effectif », car

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

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

cette notion est mentionnée au paragraphe 2, lequel ne figure pas dans le Modèle de convention de l'OCDE.

La « location du matériel » est incluse dans le Modèle de convention des Nations Unies alors qu'elle a été exclue dans le Modèle de convention de l'OCDE en 1992 (malgré les réserves émises par plusieurs pays membres de cette organisation). Le commentaire de l'OCDE indique que cette modification avait été introduite pour indiquer clairement que les revenus correspondants devaient être imposés en tant que bénéfices commerciaux comme le prévoient les articles 5 et 7.

D'après le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE, l'article ne s'applique pas à la rémunération d'informations nouvelles obtenues du fait de la fourniture de services rendus à la demande de la personne l'ayant versée, étant donné qu'elles sont censées être limitées dans leur ampleur. Certains membres du Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale étaient d'avis qu'il n'y avait pas de raison légitime pour limiter le champ de l'expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique à celui qui correspond à un bagage antérieur.

Plusieurs considéraient que les paiements visés dans les paragraphes 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16, 17.2 et 17.3 (qui traitent notamment des contrats relatifs aux logiciels) du commentaire de l'OCDE pouvaient en fait constituer des redevances (voir le commentaire qui figure au-dessous du paragraphe 17.4, à la page 147 du Modèle de convention des Nations Unies). Ces paiements comprenaient des redevances versées pour des logiciels, par exemple des logiciels transmis par voie électronique, et des versements liés à certaines modalités de transfert de la pleine propriété des droits relatifs au droit d'auteur.

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des redevances, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant source des redevances, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que le droit ou le bien générateur des redevances se rattache effectivement : a) à l'établissement stable ou à la base fixe en question; ou b) aux activités industrielles ou commerciales visées à l'alinéa c) du paragraphe 1 de l'article 7. Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant le cas, sont applicables.

5. Les redevances sont considérées comme provenant d'un État contractant lorsque le débiteur est un résident de cet État. Toutefois, lorsque le débiteur des redevances, qu'il soit ou non résident d'un État contractant, a dans un État contractant un établissement stable, ou une base fixe, pour lesquels l'engagement donnant lieu aux redevances a été contracté et qui supportent la charge de ces redevances, celles-ci sont considérées comme provenant de l'État où l'établissement stable ou la base fixe sont situés.

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

Un membre du Comité d'experts avait des doutes tout particulièrement à l'égard du membre de phrase placé entre parenthèses au paragraphe 16, qui contient une observation relative à des droits limités par la géographie et par le temps, dans le contexte de l'utilisation des logiciels.

Le Modèle de convention des Nations Unies fait intervenir le principe de la force d'attraction limitée. De plus, il exclut les dividendes perçus au titre des activités industrielles ou commerciales dont il est fait état à l'alinéa c) du paragraphe 1 de l'article 7 (activités commerciales de même nature que celles qui sont exercées par l'établissement stable, ou de nature analogue). La mention de l'alinéa c) ne serait requise que dans un traité bilatéral qui consacrerait la règle de la force d'attraction limitée (la plupart des traités ne le font pas).

La mention du paragraphe 2 en sus du paragraphe 1, dans le Modèle de convention des Nations Unies, tient au fait que cette disposition autorise expressément une imposition dans l'État de la source.

Ce paragraphe ne figure pas dans le Modèle de convention de l'OCDE. Il précise que les redevances sont considérées comme provenant de (ayant leur source dans) l'État de résidence du débiteur (sous réserve d'exceptions liées à l'existence d'une base fixe ou d'un établissement stable).

## Article 12 (Redevances)

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

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

Il n'y a aucune différence entre les deux modèles de convention.

<sup>a</sup> Les différences peuvent également résider dans des divergences d'interprétation ainsi qu'il est indiqué dans les commentaires respectifs, qui, par souci de brièveté, ne sont pas reproduits dans la présente annexe.

<sup>b</sup> La mention des films ou des bandes utilisés pour les émissions radiophoniques ou télévisées a été supprimée dans le Modèle de convention de l'OCDE en 2000 pour les faire entrer dans le champ d'application des articles 7 ou 9.

## Notes supplémentaires relatives à l'article 12

### Équipement industriel, commercial ou scientifique et définition des redevances

2. Dans l'édition de 1977 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, la définition des « redevances » incluait la rémunération de l'usage ou de la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique. Toutefois, au paragraphe 23 de son rapport de 1983 intitulé « L'imposition des revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique »<sup>1</sup>, l'OCDE concluait qu'il [n'était pas indiqué] de faire figurer les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique dans la définition des redevances, que cela pourrait donner lieu à une mauvaise interprétation des objectifs poursuivis par le Modèle de Convention de l'OCDE et risquerait même d'engendrer des difficultés lors de la négociation de conventions fiscales bilatérales. Par la suite, dans l'édition révisée de 1992, la mention des rémunérations pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement a été supprimée de la définition des redevances.

3. Il est dit dans le rapport de l'OCDE de 1983 que le Comité des affaires fiscales a cherché à voir s'il était approprié de soumettre les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique à un impôt à la source et qu'il a fait les constatations suivantes :

a) Les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique n'étaient généralement pas de même nature que les redevances proprement dites pour lesquelles les règles de l'article 12 avaient été élaborées;

b) L'article 12 du Modèle de Convention de l'OCDE prévoyait l'application d'un taux zéro aux revenus mentionnés ci-dessus, de manière à les protéger d'une imposition à la source. Par conséquent, l'inclusion de l'équipement industriel, commercial ou scientifique dans la définition des redevances ne signifiait pas que, lorsqu'un impôt à la source était prélevé sur les redevances, il devait être étendu à ces revenus;

c) Si l'imposition à la source des redevances proprement dites était étendue aux revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique, ces revenus seraient soumis à l'impôt pour leur montant brut, ce qui pourrait faire peser une charge fiscale excessive sur le loueur ou le bailleur, et l'impôt prélevé à la source pourrait ne pas être intégralement imputé au pays de la résidence;

d) Étant donné que l'imposition des revenus pour leur montant brut supposait la non-existence d'un établissement stable, l'impôt pourrait être beaucoup plus lourd en l'absence d'établissement stable que dans le cas contraire;

e) Quoi qu'il en soit, les revenus en question seraient imposés dans les États qui considéraient l'État de la résidence de celui qui acquittait le loyer comme l'État de la source de la redevance, même si l'équipement ne se trouvait pas dans cet État.

<sup>1</sup> Disponible à l'adresse suivante : [www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2010/r-2-l-imposition-des-revenus-provenant-de-la-location-d-equipement-industriel-commercial-ou-scientifique\\_9789264175273-95-fr](http://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2010/r-2-l-imposition-des-revenus-provenant-de-la-location-d-equipement-industriel-commercial-ou-scientifique_9789264175273-95-fr).

### **Lien avec une disposition relative à l'imposition des services techniques**

4. Dans une note relative à l'inclusion d'un nouvel article portant sur l'imposition des rémunérations de services techniques et autres services similaires dans le Modèle de convention des Nations Unies<sup>2</sup>, qu'il a établie pour la neuvième session du Comité d'experts, Brian Arnold a abordé la question de l'imposition des rémunérations de services techniques et conclu qu'une formule possible pour le traitement des revenus tirés des services techniques serait d'autoriser le pays de la source à imposer tous les paiements effectués par les résidents de ce pays (et les non-résidents ayant un établissement stable ou une base fixe dans ledit pays) à des résidents de l'autre pays au titre de services techniques. Ce traitement est analogue à celui que l'article 12 prévoit pour les redevances. Le pays de la source serait en droit d'imposer les paiements au titre de services techniques sur une base brute, à un taux devant être déterminé d'un commun accord par voie de négociations bilatérales entre les États contractants. Une des possibilités suggérées était de modifier l'article 12 pour traiter les rémunérations de services techniques comme des redevances. Une autre option – celle retenue par le Comité – consistait à ajouter un article distinct consacré à la rémunération des services techniques.

5. Un sous-comité du régime fiscal applicable aux services, dont Liselott Kana assure la coordination, a été créé et investi du mandat ci-après :

« Le Sous-Comité est chargé d'examiner la question de l'imposition des services en général. Il traitera en particulier sur la question de l'imposition des honoraires perçus en rémunération de services techniques, en présentant divers libellés possibles de l'article sur les services techniques à la dixième session, en 2014<sup>3</sup>. »

6. Dans l'optique des travaux relatifs aux services, il faudra inclure une définition des « services techniques » dans le projet de nouvel article sur la rémunération des services techniques et/ou présenter, dans le commentaire, une analyse suffisamment étoffée sur la signification du terme « services techniques » et le rapport qui existe entre eux et les éléments visés par la définition des « redevances » qui figure dans l'article 12. Il pourrait également être nécessaire d'indiquer précisément quel article doit l'emporter si les deux articles s'appliquent à première vue. La question ne se poserait que si les résultats obtenus pour le calcul de l'impôt par l'application des deux articles, par exemple les taux applicables, diffèrent.

### **Sens de l'expression « équipement industriel, commercial ou scientifique »**

7. Au cours des débats sur la mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies qui ont eu lieu à la session de 2011 du Comité, un membre de cet organe a fait observer que le sens de l'expression « équipement industriel, commercial ou scientifique » n'avait pas fait l'objet d'une discussion approfondie dans le commentaire sur l'article 12 et que si la disposition correspondante était conservée, il faudrait donner des indications plus étoffées, notamment sur ce qui serait visé par la disposition en question et ce qui serait couvert par d'autres articles du Modèle de convention des Nations Unies.

<sup>2</sup> Disponible à l'adresse [www.un.org/esa/ffd/tax/ninthsession/CRP5\\_Services.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/ninthsession/CRP5_Services.pdf).

<sup>3</sup> Voir [www.un.org/esa/ffd/tax/subcommittee/TTS.htm](http://www.un.org/esa/ffd/tax/subcommittee/TTS.htm).

8. En réponse à ces observations, le Coordonnateur du Sous-Comité chargé de la mise à jour du Modèle de convention fiscale des Nations Unies a indiqué que la rédaction d'explications sur ce sujet n'entrait pas dans le cadre du mandat du Sous-Comité, mais qu'il faudrait considérer cela comme une question importante qui fera l'objet d'un examen plus poussé par le Comité.

9. Le Comité pourrait maintenant se poser la question de savoir s'il convient de commencer à rédiger des indications plus détaillées sur le sens de l'expression considérée.

---