

Affaires économiques

et sociales

**MODÈLE DE CONVENTION
DES NATIONS UNIES
CONCERNANT LES DOUBLES IMPOSITIONS
ENTRE PAYS DÉVELOPPÉS
ET PAYS EN DÉVELOPPEMENT**



NATIONS UNIES

**MODÈLE DE CONVENTION DES NATIONS UNIES
CONCERNANT LES DOUBLES IMPOSITIONS
ENTRE PAYS DÉVELOPPÉS ET PAYS EN DÉVELOPPEMENT**



NATIONS UNIES

Département des affaires économiques et sociales

**MODÈLE DE CONVENTION
DES NATIONS UNIES CONCERNANT
LES DOUBLES IMPOSITIONS
ENTRE PAYS DÉVELOPPÉS
ET PAYS EN DÉVELOPPEMENT**



**NATIONS UNIES
New York, 2001**

NOTE

Les cotes des documents de l'Organisation des Nations Unies se composent de lettres majuscules et de chiffres. La simple mention d'une cote dans un texte signifie qu'il s'agit d'un document de l'Organisation.

Les appellations employées dans cette publication et la présentation des données qui y figurent n'impliquent de la part du Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies aucune prise de position quant au statut juridique des pays ou territoires, ou de leurs autorités, ni quant au tracé de leurs frontières.

ST/ESA/PAD/SER.E/2

1

PUBLICATION DES NATIONS UNIES

Numéro de vente : F.01.XVI.2

ISBN 92-1-259118-3

Copyright © Nations Unies, 2001

Tous droits réservés

TABLE DES MATIÈRES

	<i>Page</i>
Introduction	vi
A. Origine du Modèle de convention des Nations Unies	vi
B. Cadre historique du Modèle de convention des Nations Unies	xiv
C. Logique et signification du Modèle de convention des Nations Unies	xviii
D. Raison d'être de la révision en 1999 du Modèle de convention des Nations Unies et méthode suivie	xx

Première partie

Articles du Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement

Chapitre

Sommaire de la Convention	3
Titre et préambule	5
I. Champ d'application de la Convention (articles 1 et 2)	7
II. Définitions (articles 3 à 5)	8
III. Imposition des revenus (articles 6 à 21)	12
IV. Imposition de la fortune (article 22)	26
V. Méthodes d'élimination des doubles impositions (article 23)	27
VI. Dispositions spéciales (articles 24 à 27)	29
VII. Dispositions finales (articles 28 et 29)	33

Deuxième partie
**Commentaires sur les articles du Modèle
de convention des Nations unies concernant les doubles
impositions entre pays développés et pays
en développement**

COMMENTAIRES SUR LE CHAPITRE PREMIER : CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION	37
Article premier : Personnes visées	37
Article 2 : Impôts visés	45
 COMMENTAIRES SUR LE CHAPITRE II : DÉFINITIONS	 49
Article 3 : Définitions générales	49
Article 4 : Résident	53
Article 5 : Établissement stable	61
 COMMENTAIRES SUR LE CHAPITRE III : IMPOSITION DES REVENUS	 84
Article 6 : Revenus immobiliers	84
Article 7 : Bénéfices des entreprises	86
Article 8 : Navigation maritime, intérieure et aérienne	115
Article 9 : Entreprises associées	124
Article 10 : Dividendes	130
Article 11 : Intérêts	147
Article 12 : Redevances	164
Article 13 : Gains en capital	178
Article 14 : Professions indépendances	190
Article 15 : Professions dépendantes	194
Article 16 : Tantièmes et rémunérations du personnel de direction de haut niveau	199

	<i>Page</i>
Article 17 : Artistes et athlètes	200
Article 18 : Pensions et prestations de sécurité sociale	205
Article 19 : Fonction publique	219
Article 20 : Étudiants	223
Article 21 : Autres revenus	228
 COMMENTAIRES SUR LE CHAPITRE IV : IMPOSITION DE LA FORTUNE	 234
Article 22 : Fortune.	234
 COMMENTAIRES SUR LE CHAPITRE V : MÉTHODES D'ÉLIMINATION DES DOUBLES IMPOSITIONS	 236
Article 23 : Méthodes d'élimination des doubles impositions	236
 COMMENTAIRES SUR CHAPITRE VI : DISPOSITIONS SPÉCIALES	 267
Article 24 : Non-discrimination.	267
Article 25 : Procédure amiable	289
Article 26 : Échange de renseignements	314
Article 27 : Membres des missions diplomatiques et des postes consulaires	340
 COMMENTAIRES SUR LE CHAPITRE VII : DISPOSITIONS FINALES	 343
Article 28 : Entrée en vigueur	343
Article 29 : Dénonciation	343

INTRODUCTION

A. ORIGINE DU MODÈLE DE CONVENTION DES NATIONS UNIES

1. L'Assemblée générale, le Conseil économique et social et la Conférence des Nations Unies sur le commerce et le développement ont maintes fois affirmé dans leurs résolutions qu'il était nécessaire de faciliter un plus grand afflux d'investissements étrangers dans les pays en développement, dans des conditions qui soient politiquement acceptables et économiquement et socialement avantageuses. Les pays qui ont participé à la Conférence de Paris sur la coopération économique internationale, tenue en 1963-1964, ont reconnu que les mouvements de capitaux et les investissements privés étrangers jouent un rôle complémentaire important dans le processus du développement économique, en particulier en transférant aux pays en développement des ressources et des compétences en matière de gestion, d'administration et de technologie, en renforçant la capacité productive et l'emploi dans ces pays et en offrant des marchés à leurs exportations.

2. La croissance des courants d'investissement des pays développés vers les pays en développement dépend pour beaucoup de ce que l'on a appelé le climat des investissements internationaux. Les mesures destinées à éviter ou à éliminer les doubles impositions entre pays, c'est-à-dire la perception d'impôts similaires auprès d'un même contribuable sur une même matière imposable – pratique dont les effets sont préjudiciables aux échanges de biens et de services et aux mouvements des capitaux et des personnes – apportent une contribution notable à l'établissement d'un tel climat. De façon générale, on peut considérer aujourd'hui que les conventions fiscales bilatérales ont notamment pour objet de protéger pleinement les contribuables contre la double imposition (directe ou indirecte) et d'éviter le découragement que la taxation risque d'entraîner pour la liberté des échanges commerciaux et des investissements internationaux ainsi que pour le transfert de technologie. Elles visent aussi à empêcher la discrimination entre les contribuables dans le domaine international et à introduire dans les domaines juridique et fiscal l'élément de certitude indispensable aux opérations internationales. Les conventions fiscales devraient donc favoriser la réalisation des objectifs de progrès des pays en développement. Elles ont aussi pour objet d'améliorer la coopération mutuelle des autorités fiscales dans l'exercice de leurs fonctions.

3. Des mesures unilatérales d'allégement, et plus encore les conventions fiscales bilatérales qui caractérisent les relations économiques entre États depuis les années 60, ont permis d'accomplir des progrès substantiels vers l'élimination des doubles impositions. Toutefois, les conventions conclues entre pays développés et pays en développement ont été relativement peu nombreuses, du moins jusqu'en 1965, sans doute parce que – comme l'avait reconnu le Comité fiscal de l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE) – « les conventions fiscales classiques n'ont pas eu la faveur des pays moins développés¹ ». Le Comité ajoutait ce qui suit : « il n'en reste pas moins vrai que les conventions fiscales qui, de l'avis des pays exportateurs de capitaux, permettent de stimuler les échanges et les investissements et qui pourraient aussi contribuer à resserrer les liens économiques entre pays en voie de développement et pays exportateurs de capitaux ne jouent pas en ce domaine un rôle suffisant... Les conventions en vigueur entre pays industrialisés obligent parfois le pays de résidence à renoncer à une recette. Mais, bien plus souvent, c'est le pays de la source qui doit le faire. Cette conception peut ne pas convenir aussi bien dans les conventions entre pays en voie de développement et pays industrialisés parce que les transferts de revenus ont lieu surtout des pays en voie de développement vers les pays industrialisés, et le sacrifice serait unilatéral. Toutefois, nombre de dispositions des conventions en vigueur peuvent trouver place dans des conventions entre pays exportateurs de capitaux et pays en voie de développement² ».

4. L'opportunité d'encourager la conclusion de conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement a été reconnue par le Conseil économique et social des Nations Unies qui, dans sa résolution 1273 (XLIII) adoptée le 4 août 1967, a prié le Secrétaire général « de constituer un groupe de travail spécial, composé d'experts et de fonctionnaires des services fiscaux, proposés par les gouvernements mais agissant à titre personnel, choisis dans les pays développés et dans les pays en développement et représentant adéquatement diverses régions et divers systèmes fiscaux, qui sera chargé de mettre au point, en consultation avec les institutions internationales intéressées, des moyens de faciliter la conclusion de conventions fiscales entre les pays développés et les pays en voie de développement, y compris la formulation, selon qu'il conviendra, de

¹ Organisation de coopération et de développement économiques, *Mesures fiscales pour encourager les investissements privés dans les pays en voie de développement : rapport du Comité fiscal de l'OCDE* (Paris, 1965), par. 164.

² Ibid., par. 163 et 165.

INTRODUCTION

directives et de techniques pouvant éventuellement être utilisées dans ces conventions fiscales et qui soient acceptables aux deux groupes de pays et sauvegardent pleinement les recettes fiscales des uns et des autres ». À la suite de cette résolution, le Secrétaire général a constitué en 1968 le Groupe spécial d'experts des conventions fiscales entre pays développés et pays en voie de développement, composé de fonctionnaires et d'experts fiscaux des deux groupes de pays, nommés à titre personnel.

5. Le Groupe d'experts a mis au point des principes directeurs pour la négociation de conventions bilatérales entre pays développés et pays en développement au cours de sept réunions qu'il a tenues entre 1968 et 1977, avec la participation des membres des pays suivants : Argentine, Brésil, Chili, États-Unis d'Amérique, France, Ghana, Inde, Israël, Japon, Norvège, Pakistan, Pays-Bas, Philippines, Soudan, Sri Lanka, Suisse, République fédérale d'Allemagne, Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, Tunisie et Turquie. Des observateurs de plusieurs pays – Autriche, Belgique, Espagne, Finlande, Mexique, Nigéria, République de Corée, Swaziland et Venezuela – ont également assisté à ses travaux, de même que des observateurs des organisations internationales suivantes : Fonds monétaire international, Association fiscale internationale, Organisation de coopération et de développement économiques, Organisation des États américains et Chambre de commerce internationale. Les principes directeurs élaborés par le Groupe sont contenus dans le *Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement*³. Le Conseil économique et social a déclaré dans sa résolution 1541 (XLIX) que ces principes directeurs devraient représenter « une forme importante d'assistance technique » pour la conclusion de conventions futures.

6. L'attention du Groupe d'experts a été appelée, à sa septième réunion, sur le fait que le Groupe de personnalités désigné en 1974 par le Secrétaire général en application de la résolution 1721 (LIII) du Conseil économique et social a déclaré dans son rapport au Secrétaire général : « Si l'on pouvait, grâce aux travaux de ce groupe d'experts, normaliser les dispositions de ces traités et ne laisser qu'un petit nombre de clauses négociées dans des cas particuliers, ce réseau de conventions

³ Publication des Nations Unies, numéro de vente : F.79.XVI.3

équivaldrait en fait à un accord fiscal international, lequel doit être [de l'avis du Groupe de personnalités] l'objectif final⁴. »

7. Le Groupe d'experts a estimé à l'époque que la conclusion de l'accord fiscal multilatéral de portée mondiale recommandé par le Groupe de personnalités ne semblait pas être chose possible au cours de la décennie à venir, mais, reconnaissant l'importance et l'urgence de nombre des problèmes mis en évidence par ce groupe, les experts se sont accordés à reconnaître qu'il fallait absolument que les problèmes soient réglés au moyen d'un corpus adéquat de conventions fiscales bilatérales. Selon le Groupe d'experts, il semblait donc que les organes compétents de l'Organisation des Nations Unies fussent fondés à prier instamment les pays membres d'adopter aussi rapidement que possible une politique consistant à conclure des conventions de cette nature. À cet égard, le Groupe s'était déclaré prêt à examiner tout projet de convention type entre pays développés et pays en développement que le Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies pourrait préparer pour donner suite aux travaux de ses sept premières réunions en s'inspirant des principes directeurs déjà posés.

8. À la première session ordinaire de 1978 du Conseil économique et social, le Secrétaire général a estimé, dans son rapport sur les travaux de la septième réunion du Groupe d'experts, que « l'élaboration d'une convention bilatérale type qui pourrait être utilisée par les pays développés et les pays en développement constituerait la suite logique de la formulation de directives par le Groupe d'experts et répondrait au surplus aux vœux du Groupe de personnalités, qui a recommandé que les conventions bilatérales soient aussi uniformes que possible de façon à préparer la voie pour un accord fiscal international » (voir E/1978/36, par. 15). Au cours de cette session, le Conseil économique et social a adopté la décision 1978/14, dans laquelle il se félicitait de l'avis ainsi exprimé par le Secrétaire général et demandait au Groupe d'experts « d'achever l'examen d'un projet de convention bilatérale type à sa huitième réunion, en 1979 ».

9. Le Secrétariat de l'Organisation des Nations Unies a donc rédigé un projet de Modèle de convention (ST/SG/AC.8/L.29) composé d'articles reprenant les principes directeurs formulés par le Groupe d'experts, avec les commentaires exprimés lors de diverses réunions du Groupe et complétés, le cas échéant, par les commentaires sur les articles

⁴ *Effets des sociétés multinationales sur le développement et sur les relations internationales* (publication des Nations Unies, numéro de vente : F.74.II.A.5), p. 99.

INTRODUCTION

du Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune, adopté par l'Organisation de coopération et de développement économiques en 1977 et dénommé ci-après le Modèle de convention de l'OCDE. Il convient de rappeler qu'en rédigeant les principes directeurs mentionnés ci-dessus, le Groupe d'experts avait décidé d'utiliser le Modèle de convention de l'OCDE comme principal texte de référence en vue de tirer parti de la compétence technique accumulée par l'OCDE, telle qu'elle est concrétisée dans ce modèle et dans les commentaires y relatifs, compte tenu de considérations de commodité pratique liées au fait que ce modèle est utilisé par les pays membres de l'OCDE dans la négociation de conventions fiscales non seulement entre eux, mais avec des pays en développement. Toutefois, il avait été pleinement entendu que le Modèle de convention de l'OCDE ne devait faire l'objet d'aucune présomption de bien-fondé et que les décisions du Groupe ne devaient en aucune façon être dictées par ce texte.

10. Le Groupe d'experts a revu le projet de Modèle de Convention des Nations Unies à sa huitième réunion, tenue à Genève du 10 au 21 décembre 1979, et a adopté le texte définitif de la Convention et des commentaires y relatifs. En 1980, l'Organisation des Nations Unies a publié le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, dont la parution a été précédée en 1979 par celle du *Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement*. Par sa résolution 1980/13 du 28 avril 1980, le Conseil économique et social a changé le nom du Groupe d'experts en « Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale ». Le Groupe se compose actuellement de 25 membres – 10 de pays développés et 15 de pays en développement ou de pays en transition.

11. Dans les années 90, le Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale a constaté que des transformations profondes s'étaient produites dans l'environnement économique, fiscal et financier international. Cette période a été marquée par la création de nouveaux instruments financiers et de mécanismes relatifs aux prix de transfert, le succès croissant des paradis fiscaux et la mondialisation de l'économie – phénomènes qui ont conduit l'OCDE à réviser et mettre à jour son modèle de convention en 1992, 1994, 1995 et 1997. Au vu de cette évolution, le Groupe d'experts a décidé lors de sa huitième réunion, tenue à Genève en décembre 1997, de créer un groupe de coordination composé de cinq membres et de quatre suppléants, qu'il a chargé d'assurer la révision et la mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés

et pays en développement, ainsi que le *Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement*.

12. En conséquence, à la suite de ses septième et huitième réunions (tenues à Genève du 11 au 15 décembre 1995 et du 15 au 19 décembre 1997, respectivement) et de celles du Groupe de coordination (tenues à New York, les 9 et 10 décembre 1998, et à Amsterdam, du 22 au 25 mars 1999), le Groupe d'experts a revu les amendements que ses membres proposaient d'apporter aux articles et aux commentaires du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement. Ces amendements ont été regroupés dans le projet révisé de modèle de convention dont le Groupe d'experts a été saisi à sa neuvième réunion, tenue à New York du 3 au 7 mai 1999. Le Groupe d'experts a alors adopté le texte révisé du Modèle de Convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, sous réserve de modifications de forme. Le Comité directeur du Groupe s'est réuni à New York du 12 au 14 avril 2000 pour examiner les observations et suggestions rédactionnelles communiquées par les membres du Groupe. Ont participé à cette réunion M. Antonio Hugo Figueroa (Argentine), qui a présidé les travaux, M. Mayer Gabay (Israël), M. Noureddine Bensouda (Maroc), M. Mordecai S. Feinberg (États-Unis d'Amérique) et M. Mike Waters (Royaume-Uni). Le Secrétariat était représenté par M. Abdel Hamid Bouab et M. Suresh Shende, respectivement Secrétaire et Secrétaire adjoint du Groupe d'experts. Le Comité directeur a adopté par consensus le texte final du modèle de Convention des Nations Unies ainsi modifié. Il a été décidé de publier cette version révisée après que les corrections voulues y auraient été apportées. La révision et la mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement ont donc été menées à bien par le Groupe d'experts, le Groupe de coordination et le Comité directeur, sous la direction et la supervision générale de M. Abdel Hamid Bouab, Administrateur chargé du Service des finances publiques et du secteur privé du Département des affaires économiques et sociales de l'Organisation des Nations Unies, Secrétaire du Groupe spécial d'experts et avec le concours de M. Suresh Shende, Conseiller interrégional en matière de mobilisation des ressources et Secrétaire adjoint du Groupe d'experts. Le Comité directeur a exprimé sa gratitude à M. Abdel Hamid Bouab dont la compétence, l'esprit d'initiative et le talent de négociateur ont grandement contribué au succès de ces travaux.

13. La révision du Modèle de convention des Nations Unies avait essentiellement pour objet de tenir compte de la mondialisation des

INTRODUCTION

échanges commerciaux et des investissements et de l'évolution des politiques fiscales internationales des pays développés et des pays en développement survenues depuis 1980.

14. Commencées en 1995, la révision et la mise à jour du Modèle de convention ont trouvé leur aboutissement en 1999, lors de la neuvième Réunion du Groupe d'experts. Les membres du groupe qui ont participé à cette réunion sont les suivants : Helmut Krabbe (Allemagne), Antonio Hugo Figueroa (Argentine), Atef Alawneh (Autorité palestinienne), Iraci Kahan (Brésil), Adélaïde Nare (Burkina Faso), Abdoulaye Camara (Côte d'Ivoire), Mona M. A. Kassem (Égypte), María Pastor (Espagne), Mordecai S. Feinberg (États-Unis d'Amérique), Hillel Skurnik (Finlande), Seth E. Terkper (Ghana), Ravi Kant (Inde), Arie Soelendro (Indonésie), Mayer Gabay (Israël), William W. Adler (Jamaïque), Abdelali Benbrik (Maroc), Karina Pérez Delgadillo (Mexique), Ernst Bunders (Pays-Bas), Yukang Wang (République populaire de Chine), John Brian Shepherd (Royaume-Uni) et Daniel Luthi (Suisse).

N'ont pas assisté à la réunion les membres des pays suivants : France, Japon, Nigéria et Pakistan.

15. Les observateurs dont les noms suivent ont également assisté à la réunion :

a) Ken Allen (Australie), Claudine Devillet (Belgique), Carlos dos Santos Almeida (Brésil), Sandra Benedetto (Chili), Igor Yuri Noskov (Fédération de Russie), Dieudonné Bouddhou (Gabon), Marcellin-Edgard Mebalet (Gabon), Vijay Mathur (Inde), Brahim Kettani (Maroc), Shubin Mu (République populaire de Chine), Mike Waters (Royaume-Uni) et Babou Ngom (Sénégal);

b) Jacques Sasseville (OCDE), Jeffrey P. Owens (OCDE), Willem F. J. Wijnen (Bureau international de documentation fiscale), Francisco Alfredo García Prats (Université de Valence, Espagne), Marcus V. Föllmi (Chambre de commerce internationale) et Stephen R. Crow (Association internationale des recteurs d'université, États-Unis).

16. À l'unanimité, le Groupe a élu Antonio Hugo Figueroa Président et Hillel Skurnik Rapporteur. Abdel Hamid Bouab, Administrateur chargé du Service des finances publiques et du secteur privé et Suresh Shende, Conseiller interrégional en matière de mobilisation des ressources ont fait fonction de secrétaire et de secrétaire adjoint, respectivement, et Paul McDaniel a assisté le Groupe en qualité de conseiller technique.

17. Bien qu'il accorde plus de poids au principe de la source que le Modèle de convention de l'OCDE, le Modèle de convention des Nations Unies constitue un compromis entre ce principe et le principe de la résidence. Corollairement au principe de l'imposition à la source, les articles du Modèle de convention sont fondés sur le postulat que le pays de la source admet : a) que l'imposition du revenu du capital étranger doit tenir compte des dépenses engagées pour l'obtenir et doit donc porter sur le revenu net; b) que les impôts ne doivent pas être si élevés qu'ils découragent l'investissement; et c) que la validité du principe du partage des recettes fiscales avec le pays fournissant le capital doit être prise en considération. Le Modèle de convention des Nations Unies pose également le principe qu'il convient, pour le pays de résidence, d'apporter un certain allègement à la double imposition sous la forme d'un crédit d'impôt étranger ou d'une exemption, comme le prévoit le Modèle de convention de l'OCDE.

18. Lorsqu'on utilise le Modèle de convention des Nations Unies, il ne faut pas perdre de vue que la relation entre les traités et la législation nationale peut varier d'un pays à l'autre et qu'il importe en conséquence de tenir compte des rapports entre les conventions fiscales et le droit interne. Les conventions fiscales affectent la réglementation applicable en vertu de la législation fiscale intérieure des États contractants en désignant celui qui aura compétence pour assujettir un élément de revenu donné à ses lois fiscales nationales et en stipulant dans quelles conditions et sous réserve de quelles limitations il peut le faire. En conséquence, les pays désireux d'entreprendre des négociations en vue de la conclusion d'une convention fiscale bilatérale devraient analyser avec soin les dispositions applicables de leur législation nationale afin d'évaluer les modifications qui pourraient se révéler nécessaires si la convention était appliquée.

19. On notera aussi que la législation fiscale nationale exerce à son tour une influence sur le contenu des conventions fiscales bilatérales. Ainsi, bien qu'il y ait eu un accord général, au sein de l'OCDE, sur les principes énoncés dans le Modèle de convention de cette organisation et que la plupart des conventions fiscales existantes suivent, dans l'ensemble, ce modèle, on trouve souvent des différences considérables de l'une à l'autre en raison de la disparité observée dans les législations nationales des divers États contractants.

INTRODUCTION

B. CADRE HISTORIQUE DU MODÈLE DE CONVENTION DES NATIONS UNIES

20. Le Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement s'inscrit dans la suite des efforts internationaux déployés pour éliminer la double imposition. Ces efforts entrepris d'abord par la Société des Nations et poursuivis par l'Organisation européenne de coopération économique [aujourd'hui dénommée Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)], ainsi que dans des enceintes régionales et dans le cadre des Nations Unies, ont généralement trouvé leur expression concrète dans une série de modèles ou de projets de modèles de conventions fiscales bilatérales.

21. En réponse à un appel de la Conférence financière internationale qui, réunie à Bruxelles en 1920, avait demandé l'adoption de mesures tendant à éliminer la double imposition, la Société des Nations – agissant par les soins de son comité financier – avait décidé en 1921 de confier à un groupe de quatre économistes – des États-Unis d'Amérique, d'Italie, des Pays-Bas et du Royaume-Uni – la préparation d'une étude des aspects économiques de la double imposition internationale.

22. En 1922, le Comité financier de la Société des Nations avait invité un groupe de sept hauts fonctionnaires de services fiscaux – de Belgique, de France, d'Italie, des Pays-Bas, du Royaume-Uni, de Suisse et de Tchécoslovaquie – à étudier les aspects administratifs et pratiques de la double imposition et de l'évasion fiscale internationales. En 1925, le Groupe s'élargit en s'adjoignant des fonctionnaires d'Allemagne, d'Argentine, du Japon, de Pologne et du Venezuela. Un fonctionnaire des États-Unis d'Amérique vint se joindre au Groupe en 1927. Au cours de sessions tenues de 1923 à 1927, le Groupe avait rédigé des conventions bilatérales tendant à éviter la double imposition dans le domaine spécial des impôts directs et traitant des revenus et de la fortune, une Convention bilatérale tendant à éviter la double imposition dans le domaine spécial des droits de succession, une Convention bilatérale sur l'assistance administrative en matière fiscale et une Convention bilatérale sur l'assistance judiciaire en matière de recouvrement des impôts. Les textes de ces conventions, accompagnées de commentaires, furent transmis aux divers États, membres et non membres de la Société des Nations, qui furent invités à envoyer des représentants pour en discuter lors d'une réunion générale d'experts gouvernementaux. Cette réunion se tint en octobre 1928 à Genève en présence de représentants de 27 pays.

23. En 1929, à la suite d'une recommandation de la Réunion générale d'experts gouvernementaux, le Conseil de la Société des Nations créait un Comité fiscal permanent qui allait consacrer une attention considérable à la formulation de règles de caractère fiscal pour l'imputation du revenu des entreprises exerçant leur activité dans plusieurs pays. Dans le cadre de ces travaux, un projet de convention pour la répartition du revenu industriel et commercial entre les États aux fins de l'imposition a été élaboré, d'abord lors de réunions d'un sous-comité tenues à New York et à Washington sous les auspices de la section américaine de la Chambre de commerce internationale, puis au cours d'une réunion plénière du Comité fiscal, en juin 1933. Le projet de convention a été révisé par le Comité fiscal lors d'une session tenue en juin 1935⁵.

24. En 1940, un sous-comité du Comité fiscal était réuni aux Pays-Bas en vue de faire le point des progrès accomplis dans le domaine des conventions fiscales depuis la Réunion générale d'experts gouvernementaux de 1928. Bientôt après, le Comité entreprit de regrouper les dispositions des Modèles de conventions de 1928 et du Projet de convention de 1935. Les résultats de ses travaux furent passés en revue par une Conférence fiscale régionale réunie en juin 1940 à Mexico, puis convoquée de nouveau dans cette ville en juillet 1943 avec la participation de représentants de l'Argentine, de la Bolivie, du Canada, du Chili, de la Colombie, de l'Équateur, des États-Unis d'Amérique, du Mexique, du Pérou, de l'Uruguay et du Venezuela. La deuxième Conférence régionale a adopté un Modèle de convention bilatérale tendant à éviter les doubles impositions en matière de revenus, et un protocole y relatif, ainsi qu'un Modèle de convention bilatérale pour l'établissement d'une assistance administrative réciproque en matière d'assiette et de recouvrement des impôts directs et un protocole y relatif.

25. En mars 1946, le Comité fiscal de la Société des Nations s'est réuni à Londres pour sa dixième session, au cours de laquelle il a revu et remanié les modèles de conventions fiscales bilatérales de Mexico. Il a déclaré que la structure générale des modèles de conventions établis lors de cette session était analogue à celle des modèles de conventions de Mexico, qu'un certain nombre de modifications avaient été apportées à

⁵ Pour plus de détails, voir Mitchell B. Carroll, *Global Perspectives of an International Tax Lawyer* (Hicksville, New York, Exposition Press, 1978). M. Carroll a été Président du Comité fiscal de la Société des Nations et de l'Association fiscale internationale dont il est actuellement Président honoraire.

INTRODUCTION

la rédaction de ces textes, et que divers articles avaient été supprimés parce qu'ils contenaient des dispositions déjà contenues dans d'autres clauses. Le Comité a observé qu'en fait les seules clauses au sujet desquelles on constatait des divergences effectives entre les conceptions de Mexico et celles de Londres étaient « celle qui concern[ai]ent l'imposition des intérêts, dividendes, rentes et pensions ». Il a ajouté qu'il n'ignorait pas que les dispositions contenues dans les modèles de 1943 pourraient paraître à certains États – de l'Amérique latine par exemple – plus attrayantes que celles qu'il avait adoptées à sa dixième session. À son avis, « lorsque l'activité de la Société des Nations dans le domaine des problèmes fiscaux de caractère international serait reprise par les Nations Unies, il serait utile que les travaux de Mexico et de Londres fussent repris et développés par un groupe dans lequel entreraient, en nombre égal, des administrateurs et des experts en matière fiscale, appartenant tant à des pays importateurs qu'à des pays exportateurs de capitaux, ainsi qu'à des pays déjà avancés et à des pays moins avancés au point de vue économique⁶ ».

26. C'est dans ce contexte que, par sa résolution 2 (III) du 1er octobre 1946, le Conseil économique et social de l'Organisation des Nations Unies a créé une Commission fiscale qui devait « donner, après étude, des avis au Conseil dans le domaine des finances publiques, notamment en ce qui concerne les aspects juridiques, administratifs et techniques ». Après que la Commission fiscale et son comité des relations fiscales internationales eurent cessé leur activité en 1954, l'intérêt manifesté pour la fiscalité internationale allait désormais se concentrer à l'OECE.

27. C'est le 25 février 1955 que le Conseil de l'OECE adopta sa première recommandation sur les doubles impositions, recommandation qui devait entraîner la création du Comité fiscal de l'OECE en mars 1956. Ce comité fut chargé, en juillet 1958, d'établir un projet de convention tendant à éviter les doubles impositions en matière de revenu et de fortune et de présenter des propositions concrètes en vue de la mise en oeuvre d'une telle convention. Comme l'a dit le Comité fiscal, « depuis les travaux de la Société des Nations, l'utilité de tels modèles de convention a été universellement reconnue non seulement par les administrations nationales, mais également par les contribuables eux-mêmes⁷ ».

⁶ Société des Nations, *Comité fiscal : Rapport sur les travaux de la dixième session, tenue à Londres du 20 au 26 mars 1946* (C.37.M.37.1946.II.A), p. 8.

⁷ Organisation de coopération et de développement économiques : *Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune : Rapport du Comité de l'OCDE* (Paris, 1963), p. 27, par. 49.

28. De 1958 à 1961, le Comité fiscal a préparé quatre rapports publiés sous le titre *L'élimination des doubles impositions*, dans lesquels il proposait un total de 25 articles. Le mandat du Comité fiscal fut confirmé lorsque l'OECE fut devenue l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) en septembre 1961. Le Comité approuva par la suite un certain nombre de nouveaux articles et l'ensemble des articles ainsi élaborés fut consigné dans un rapport intitulé *Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune* et publié en 1963.

29. Reconnaissant que l'effort d'élimination des doubles impositions entre pays membres devait déborder le cadre des impôts périodiques qui frappaient le revenu et la fortune, l'OCDE a chargé son comité fiscal, en juillet 1963, d'élaborer un projet de convention qui offrirait le moyen de résoudre uniformément les problèmes les plus courants que soulevait la double imposition des successions et des héritages. Le projet de convention tendant à éviter la double imposition en matière d'impôts sur les successions et les héritages a été publié en 1966.

30. En 1967, le Comité fiscal, qui allait devenir en 1971 le « Comité des affaires fiscales », entreprenait la révision du projet de convention de double imposition de 1963, révision jugée nécessaire « pour tenir compte de l'expérience acquise dans les pays membres lors des négociations de nouvelles conventions ou lors de l'application pratique de telles conventions » ainsi que « de l'évolution des systèmes d'imposition et de l'intensification des relations fiscales internationales, d'une part, du développement de nouveaux secteurs d'activités industrielles et commerciales et des formes d'organisation de plus en plus complexes adoptées par les entreprises pour leurs activités internationales, d'autre part ». La révision du projet de convention de 1963 devait aboutir en 1977 à la publication du Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune qui, depuis, a été révisé en 1992, 1994, 1995 et 1997.

31. Dans une recommandation inspirée d'une suggestion du Comité des affaires fiscales et adoptée le 23 octobre 1997, le Conseil de l'OCDE recommandait aux gouvernements des pays membres, comme il l'avait fait pour le projet de convention de 1963, « de poursuivre leurs efforts pour conclure des conventions bilatérales en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune avec ceux des pays membres avec lesquels ils ne sont pas encore liés par de telles conventions, et de réviser les conventions existant entre eux qui ne correspondraient plus aux nécessités actuelles », et « de se conformer, à l'occasion de la conclusion de conventions bilatérales nouvelles ou de la révision de conventions bilatérales existant entre eux, au Modèle de

INTRODUCTION

convention ». Enfin, il chargeait le Comité des affaires fiscales « de procéder périodiquement à l'examen des situations dans lesquelles une double imposition [pouvait] se produire, à la lumière de l'expérience acquise par les pays membres, et de faire toute proposition utile en vue d'y porter remède ».

32. Vers le milieu des années 60, l'Organisation des Nations Unies commença à manifester un regain d'intérêt pour le problème de la double imposition à la suite de l'accroissement continu du nombre des États Membres en développement et dans le cadre des mesures prises pour promouvoir les investissements étrangers dans ces États. Ce regain d'intérêt a été à l'origine des activités qui ont été décrites plus haut à la section A et qui ont culminé avec l'établissement du Modèle de convention des Nations Unies.

33. Des initiatives ont été prises aussi à l'échelon régional et sous-régional dans le domaine de la double imposition. À l'échelon régional, un groupe d'experts de l'Association latino-américaine de libre-échange (ALALE) a adopté en 1976 certains critères visant à éviter les doubles impositions entre les pays membres de l'Association et les pays situés hors de la région. À l'échelon sous-régional, la Commission de l'accord de Carthagène a adopté en novembre 1971 le Modèle de convention tendant à éviter les doubles impositions entre des pays membres et d'autres pays situés hors de la sous-région des Andes, ainsi que la Convention tendant à éviter les doubles impositions dans le Groupe andin. En outre, une Convention relative à l'assistance administrative en matière fiscale a été conclue par le Danemark, la Finlande, l'Islande, la Norvège et la Suède en novembre 1972; elle a été amendée en 1973 puis en 1976. La Convention nordique sur le revenu et la fortune conclue en 1983 par le Danemark, la Finlande, l'Islande, la Norvège et la Suède a été remplacée par un nouveau texte en 1987, 1989 et 1996. À partir d'un projet rédigé par le Comité des affaires fiscales, le Conseil de l'Europe a élaboré la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, qui est entrée en vigueur le 1er avril 1995.

C. LOGIQUE ET SIGNIFICATION DU MODÈLE DE CONVENTION DES NATIONS UNIES

34. L'établissement de conventions fiscales bilatérales s'inspire d'une logique qui a été affirmée avec force par le Comité fiscal de la Société des Nations :

« L'existence de conventions types s'est révélée d'une utilité réelle ... en facilitant la solution de nombreuses difficultés techniques qui se posent au

cours des négociations des conventions bilatérales. Cette méthode a le double mérite, d'une part, de créer automatiquement une uniformité dans la pratique et la législation, pour autant que le modèle sert de base aux accords bilatéraux, et, d'autre part, d'être suffisamment élastique pour s'adapter aux conditions différentes existant dans les divers pays ou groupes de pays, étant donné que ce modèle peut être modifié dans chaque accord bilatéral⁸. »

35. Tout comme les autres conventions types, le Modèle de convention des Nations Unies n'a aucun caractère obligatoire. Ses clauses ne doivent pas être considérées comme des dispositions contraignantes ou comme des recommandations formelles de l'Organisation des Nations Unies. Il est surtout destiné à indiquer les moyens susceptibles d'être jugés acceptables par les deux parties contractantes éventuelles pour la solution des problèmes en cause. Il vise à faciliter la négociation de conventions fiscales en obviant à la nécessité de procéder dans le cas de chaque convention, dès le début, à des analyses poussées et à des discussions prolongées sur chaque question. De fait, en se préparant à des négociations, un pays participant souhaitera peut-être revoir les dispositions des conventions bilatérales conclues par le pays partenaire afin de faire le point de la pratique suivie par celui-ci, et en particulier des concessions accordées par le passé. Lors de négociations bilatérales, il faudrait évidemment réserver la possibilité d'inclure, dans la convention, des dispositions adaptées à des situations spéciales.

36. Si les parties aux négociations décident d'utiliser, dans une convention, le libellé suggéré dans le Modèle de convention des Nations Unies, il est à présumer qu'elles espéreront aussi trouver dans les commentaires correspondants une certaine assistance pour l'interprétation de ce libellé. Les commentaires pourront se révéler très utiles pour la mise en oeuvre de la convention conclue par les parties à la négociation et pour le règlement des différends dont elle pourrait faire l'objet, mais ils ne sont pas destinés à être annexés à une telle convention, dont le texte constituerait par lui-même un accord juridiquement contraignant.

⁸ Société des Nations, *Rapport du Comité fiscal au Conseil sur les travaux de la cinquième session du Comité*, tenue à Genève du 12 au 17 juin 1935 (C.252.M.124.1935.II.A), chap. II, sect. B, par. 4.

INTRODUCTION

37. Étant donné que le Modèle de convention des Nations Unies reprend de nombreux articles du Modèle de convention de l'OCDE et les commentaires y relatifs, le Groupe d'experts a décidé en 1999 que les observations et réserves formulées seraient indiquées, si nécessaire, aux endroits appropriés.

38. En ce qui concerne les observations sur les commentaires, le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a noté que celles-ci « ont été parfois insérées à la demande de quelques pays membres qui n'étaient pas en mesure de se rallier à l'interprétation de l'article donnée dans les commentaires. Ces observations ne manifestent donc pas un désaccord avec le texte de la Convention, mais fournissent une indication utile quant à la manière dont ces pays appliqueront l'article en question⁹ ».

39. Le Modèle de convention de l'OCDE s'accompagne maintenant, dans le volume II, des observations et réserves exprimant la position de pays qui ne sont pas membres de l'organisation, au nombre desquels figurent ceux dont les noms suivent :

Afrique du Sud	Estonie	Philippines	Ukraine
Argentine	Israël	Roumanie	Viet Nam
Bélarus	Lettonie	Russie	
Brésil	Lituanie	Slovaquie	
Chine	Malaisie	Thaïlande	

D. RAISON D'ÊTRE DE LA RÉVISION EN 1999 DU MODÈLE DE CONVENTION DES NATIONS UNIES ET MÉTHODE SUIVIE

40. Au cours des 19 années écoulées depuis la publication du Modèle de convention des Nations Unies en 1980, il s'est produit un certain nombre de changements majeurs qui ont conduit à le réviser.

41. On ne saurait trop souligner l'importance de l'analyse qui est faite dans les Commentaires des questions passées en revue dans les paragraphes qui précèdent. En effet, on y trouve non seulement les raisons qui ont présidé au choix de certaines formulations dans le texte des articles du Modèle de convention, mais également des libellés qui

⁹ Organisation de coopération et de développement économiques, *Modèle de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune : rapport du Comité des affaires fiscales* (Paris, 1977), par. 27.

pourraient leur être substitués par les négociateurs d'une convention fiscale bilatérale dans des cas particuliers exigeant une approche différente de certaines questions fiscales internationales. Mais dans un contexte marqué par la mondialisation croissante de l'économie et des mutations de plus en plus rapides, dans le secteur des technologies notamment, il convient de les actualiser en permanence pour qu'ils gardent leur utilité. Conscient de cette nécessité, le Groupe d'experts a recommandé à l'unanimité de mettre à jour périodiquement le *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*.

42. L'importance de plus en plus grande des échanges internationaux, dont témoigne la création de l'Organisation mondiale du commerce (OMC), est également une incitation à réduire les obstacles aux échanges de biens et de services et aux mouvements internationaux de capitaux et de personnes.

43. L'arrivée sur la scène économique internationale de pays en transition, qui ont besoin de mobiliser des ressources financières intérieures pour assurer leur développement, appelle des initiatives majeures en matière de politique et d'administration fiscales et de fiscalité internationale.

44. Il convient que les organisations internationales et régionales arrêtent des principes directeurs visant à faciliter la conclusion de conventions fiscales, afin de favoriser la libéralisation et l'expansion du commerce international, ainsi que le développement socioéconomique. Par sa résolution 1980/13 du 28 avril 1980, le Conseil économique et social a reconnu l'importance que revêt la coopération internationale dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationales, en consultation avec d'autres institutions internationales.

45. La révision du Modèle de convention des Nations Unies à laquelle le Groupe d'experts a procédé en 1999 avait pour principaux objectifs d'arrêter des principes directeurs qui, en contribuant à la libéralisation et à l'expansion du commerce international, facilitent la mobilisation de ressources additionnelles nécessaires aux fins d'une croissance durable, et de promouvoir la coordination bilatérale en matière fiscale. Le Groupe a tenu compte dans ses travaux : i) des amendements apportés en 1992, 1994, 1995 et 1997 au Modèle de convention de l'OCDE, dont nombre de dispositions du Modèle de convention des Nations Unies continuent de s'inspirer; ii) des conventions de plus en plus élaborées conclues récemment entre pays développés et pays en développement;

INTRODUCTION

iii) des travaux des spécialistes des conventions fiscales; iv) des observations de personnes ayant eu à négocier et appliquer des conventions fiscales calquées sur le Modèle de convention des Nations Unies, ou de praticiens des échanges commerciaux avec des pays en développement.

46. On espère que le Modèle de convention des Nations Unies facilitera la conclusion d'un nombre croissant de conventions fiscales bilatérales pouvant lier non seulement un pays développé et un pays en développement mais deux pays en développement. On espère également qu'il contribuera à normaliser les dispositions figurant dans ces conventions. La contribution d'un important corpus de conventions bilatérales tirant leurs dispositions d'un modèle commun est une étape importante vers la conclusion éventuelle de conventions régionales ou sous-régionales visant à éviter les doubles impositions.

Première partie

**ARTICLES DU MODÈLE DE CONVENTION
DES NATIONS UNIES CONCERNANT LES DOUBLES
IMPOSITIONS ENTRE PAYS DÉVELOPPÉS ET PAYS
EN DÉVELOPPEMENT**

SOMMAIRE DE LA CONVENTION

Titre et préambule

CHAPITRE I

Champ d'application de la Convention

Article 1	Personnes visées
Article 2	Impôts visés

CHAPITRE II

Définitions

Article 3	Définitions générales
Article 4	Résident
Article 5	Établissements stables

CHAPITRE III

Imposition des revenus

Article 6	Revenus immobiliers
Article 7	Bénéfice des entreprises
Article 8	Navigation maritime, intérieure et aérienne
Article 9	Entreprises associées
Article 10	Dividendes
Article 11	Intérêts
Article 12	Redevances
Article 13	Gains en capital
Article 14	Professions indépendantes
Article 15	Professions dépendantes
Article 16	Tantièmes et rémunérations du personnel de direction de haut niveau
Article 17	Artistes et athlètes
Article 18	Pensions et prestations de sécurité sociale
Article 19	Fonction publique
Article 20	Étudiants
Article 21	Autres revenus

CHAPITRE IV

Imposition sur la fortune

Article 22	Fortune
------------	---------

CHAPITRE V

Méthodes d'élimination des doubles impositions

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

CHAPITRE VI

Dispositions spéciales

- Article 24 Non-discrimination
Article 25 Procédure amiable
Article 26 Échange de renseignements
Article 27 Membres des missions diplomatiques et des postes
 consulaires

CHAPITRE VII

Dispositions finales

- Article 28 Entrée en vigueur
Article 29 Dénonciation

TITRE DE LA CONVENTION

Convention entre (l'État A) et (l'État B) en vue d'éviter des doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune¹⁰

PRÉAMBULE DE LA CONVENTION¹¹

¹⁰ Les États qui le souhaitent peuvent adopter la pratique largement répandue qui consiste à ajouter dans le titre une référence soit à l'élimination de la double imposition, soit à l'élimination de la double imposition et à la prévention de la fraude fiscale.

¹¹ Le préambule de la Convention sera rédigé conformément aux procédures constitutionnelles des deux États contractants.

Chapitre I
CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION

Article 1
PERSONNES VISÉES

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

Article 2
IMPÔTS VISÉS

1. La présente Convention s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte d'un État contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception.
2. Sont considérés comme impôts sur le revenu et sur la fortune les impôts perçus sur le revenu total sur la fortune totale, ou sur des éléments du revenu ou de la fortune, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers ou immobiliers, les impôts sur le montant global des salaires payés par les entreprises, ainsi que les impôts sur les plus-values.
3. Les impôts actuels auxquels s'applique la Convention sont notamment
 - a) (Dans l'État A) :
 - b) (Dans l'État B) :
4. La Convention s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature de la Convention et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. Les autorités compétentes des États contractants se communiquent les modifications importantes apportées à leurs législations fiscales respectives.

Chapitre II
DÉFINITIONS

Article 3
DÉFINITIONS GÉNÉRALES

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

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

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

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

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

e) L'expression « autorité compétente » désigne :

i) (Dans l'État A) :

ii) (Dans l'État B) :

f) Le terme « nationaux » désigne :

i) Toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité d'un État contractant ;

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

2. Pour l'application à quelque moment de la Convention par un État contractant, toute expression qui n'y est pas définie a le sens que lui attribue le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la Convention; à moins que le contexte n'exige une interprétation différente, le sens que lui attribue le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la Convention l'emporte sur toute autre interprétation que lui attribuent d'autres lois de cet État.

Article 4
RÉSIDENT

1. Au sens de la présente Convention, l'expression « résident d'un État contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence, du lieu de constitution de la société, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue et comprend également ledit État et toute subdivision politique ou collectivité locale de cet État. En est toutefois exclue toute personne assujettie à l'impôt dans cet État uniquement à raison des revenus ayant leur source dans cet État ou de la fortune qui s'y trouve.

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

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

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

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

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

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

Article 5
ÉTABLISSEMENTS STABLES

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

ARTICLE 5

2. L'expression « établissement stable » comprend notamment :
 - a) Un siège de direction;
 - b) Une succursale;
 - c) Un bureau;
 - d) Une usine;
 - e) Un atelier;
 - f) Une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.
3. L'expression « établissement stable » englobe également :
 - a) Un chantier de construction ou de montage ou des activités de surveillance s'y exerçant, mais seulement lorsque ce chantier ou ces activités ont une durée supérieure à six mois;
 - b) La fourniture de services, y compris les services de consultants, par une entreprise agissant par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel engagé par l'entreprise à cette fin, mais seulement lorsque des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) sur le territoire d'un État contractant pendant une ou des périodes représentant un total de plus de six mois dans les limites d'une période quelconque de douze mois.
4. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère qu'il n'y a pas « établissement stable » si :
 - a) Il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage ou d'exposition de marchandises appartenant à l'entreprise;
 - b) Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage ou d'exposition;
 - c) Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise;
 - d) Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise;
 - e) Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire.
 - f) Une installation fixe d'affaires est uniquement utilisée pour une combinaison quelconque d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), sous réserve que l'activité globale de cette installation fixe d'affaires ait un caractère préparatoire ou auxiliaire.

5. Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, lorsqu'une personne – autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 7 – agit dans un État contractant pour une entreprise d'un autre État contractant, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans le premier État contractant pour toutes activités que cette personne exerce pour elle si ladite personne :

a) Dispose dans cet État du pouvoir, qu'elle y exerce habituellement, de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que les activités de cette personne ne soient limitées à celles qui sont énumérées au paragraphe 4 et qui, exercées dans une installation fixe d'affaires, ne feraient pas de cette installation fixe d'affaires un établissement stable au sens dudit paragraphe; ou

b) Ne disposant pas de ce pouvoir, elle conserve habituellement dans le premier État un stock de marchandises sur lequel elle prélève régulièrement des marchandises aux fins de livraison pour le compte de l'entreprise.

6. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, une entreprise d'assurance d'un État contractant est considérée, sauf en matière de réassurance, comme ayant un établissement stable dans l'autre État si elle perçoit des primes sur le territoire de cet État ou assure des risques qui y sont encourus, par l'intermédiaire d'une personne autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 7.

7. Une entreprise d'un État contractant n'est pas réputée avoir un établissement stable dans l'autre État contractant du seul fait qu'elle exerce son activité dans cet autre État par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, si ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité. Toutefois, lorsque les activités d'un tel agent sont exercées exclusivement ou presque exclusivement pour le compte de cette entreprise, et que sont convenues ou imposées entre cette entreprise et cet agent, dans leurs relations commerciales et financières, des conditions qui sont différentes de celles qui auraient été convenues entre entreprises indépendantes, il n'est pas considéré comme un agent indépendant au sens du présent paragraphe.

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

Chapitre III

IMPOSITION DES REVENUS

Article 6

REVENUS IMMOBILIERS

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

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

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

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

Article 7

BÉNÉFICE DES ENTREPRISES

1. Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables : a) audit établissement stable; ou b) aux ventes, dans cet autre État, de marchandises de même nature que celles qui sont vendues par l'établissement stable, ou de nature analogue; ou c) à d'autres activités

commerciales exercées dans cet autre État et de même nature que celles qui sont exercées par l'établissement stable, ou de nature analogue.

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

3. Pour déterminer les bénéfices d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses exposées aux fins poursuivies par cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration ainsi exposés, soit dans l'État où est situé cet établissement stable, soit ailleurs. Toutefois, aucune déduction n'est admise pour les sommes qui seraient, le cas échéant, versées (à d'autres titres que le remboursement de frais encourus) par l'établissement stable au siège central de l'entreprise ou à l'un quelconque de ses bureaux, comme redevances, honoraires ou autres paiements similaires, pour l'usage de brevets ou d'autres droits, ou comme commission, pour des services précis rendus ou pour une activité de direction ou, sauf dans le cas d'une entreprise bancaire, comme intérêts sur des sommes prêtées à l'établissement stable. De même, il n'est pas tenu compte, dans le calcul des bénéfices d'un établissement stable, des sommes (autres que le remboursement des frais encourus) portées par l'établissement stable au débit du siège central de l'entreprise ou de l'un quelconque de ses autres bureaux, comme redevances, honoraires ou autres paiements similaires, pour l'usage de brevets ou d'autres droits, ou comme commission pour des services précis rendus ou pour une activité de direction ou, sauf dans le cas d'une entreprise bancaire, comme intérêts sur des sommes prêtées au siège central de l'entreprise ou à l'un quelconque de ses autres bureaux.

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

5. Aux fins des paragraphes précédents, les bénéfices à imputer à l'établissement stable sont déterminés chaque année selon la même

ARTICLES 7 ET 8

méthode, à moins qu'il n'existe des motifs valables et suffisants de procéder autrement.

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

[NOTE : La question de savoir si des bénéfices doivent être imputés à un établissement stable du fait qu'il a simplement acheté des marchandises pour l'entreprise n'a pas été résolue. Elle devra en conséquence être réglée par voie de négociations bilatérales.]

Article 8

NAVIGATION MARITIME, INTÉRIEURE ET AÉRIENNE

Article 8 (variante A)

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

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

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

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

Article 8 (variante B)

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

2. Les bénéfices provenant de l'exploitation de navires en trafic international ne sont imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé, à moins que les activités de navigation maritime découlant de cette exploitation dans l'autre État

contractant ne soient plus qu'occasionnelles. Si ces activités sont plus qu'occasionnelles, les bénéfices en question peuvent être imposés dans cet autre État. Les bénéfices à imposer dans cet autre État contractant sont déterminés en fonction d'une répartition appropriée des bénéfices nets globaux que l'entreprise tire de ses opérations de navigation maritime. L'impôt calculé selon une telle répartition est ensuite réduit de ... pour cent. (Pourcentage à définir lors de négociations bilatérales.)

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

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

5. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 s'appliquent aussi aux bénéfices provenant de la participation à un pool, une exploitation en commun ou un organisme international d'exploitation.

Article 9

ENTREPRISES ASSOCIÉES

1. Lorsque :

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

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

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

2. Lorsqu'un État contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet État – et impose en conséquence – des bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre État contractant a été imposée dans cet

ARTICLES 9 ET 10

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

3. Les dispositions du paragraphe 2 ne s'appliquent pas lorsqu'à la suite d'une procédure judiciaire, administrative ou autre procédure légale une décision finale a dit que du fait d'actions entraînant un ajustement des bénéfices en vertu du paragraphe 7, une des entreprises en cause est passible d'une pénalité pour fraude, faute lourde ou défaillance délibérée.

Article 10
DIVIDENDES

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

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

a) ... pour cent (pourcentage à définir lors de négociations bilatérales) du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 10 pour cent du capital de la société qui paie les dividendes;

b) ... pour cent (pourcentage à définir lors de négociations bilatérales) du montant brut des dividendes dans tous les autres cas.

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

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

3. Le terme « dividendes » employé dans le présent article désigne les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales soumis au même

régime fiscal que les revenus d'actions par la législation de l'État dont la société distributrice est un résident.

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

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

Article 11

INTÉRÊTS

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

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

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

ARTICLES 11 ET 12

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant d'où proviennent les intérêts soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que la créance génératrice des intérêts se rattache effectivement : a) à l'établissement stable ou à la base fixe en question ou b) aux activités d'affaires 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 intérêts sont considérés comme provenant d'un État contractant lorsque le débiteur est un résident de cet État. Toutefois, lorsque le débiteur des intérêts, qu'il soit ou non un résident d'un État contractant, a dans un État contractant un établissement stable, ou une base fixe, pour lesquels la dette donnant lieu au paiement des intérêts a été contractée et qui supportent la charge de ces intérêts, ceux-ci sont considérés comme provenant de l'État où l'établissement stable, ou la base fixe, est situé.

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

Article 12 REDEVANCES

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

2. Toutefois, ces redevances sont aussi imposables dans l'État contractant d'où elles proviennent et selon la législation de cet État; mais si le bénéficiaire effectif des redevances est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder ... pour cent (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.

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 oeuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, ou les films ou bandes 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.

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 d'où proviennent les redevances, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que le droit ou le bien générateur des redevances se rattache effectivement : a) à l'établissement stable ou à la base fixe en question, ou b) aux activités d'affaires 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 un 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.

6. Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des 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.

ARTICLE 13

Article 13
GAINS EN CAPITAL

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

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

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

4. Les gains provenant de l'aliénation des actions en capital d'une société ou d'un intérêt dans une société de personnes, une société fiduciaire ou une masse successorale, dont les biens consistent à titre principal, directement ou indirectement, en biens immobiliers situés dans un État contractant peuvent être imposés par cet État. En particulier :

1) Aucune disposition du paragraphe 4 ne s'applique à une société, à une société de personnes, à une société fiduciaire ou à une masse successorale autre qu'une société, société de personnes, société fiduciaire ou masse successorale s'occupant de gestion de biens immobiliers, dont les biens consistent à titre principal, directement ou indirectement, en biens immobiliers utilisés par lesdites société, société de personnes, société fiduciaire ou masse successorale dans leurs activités commerciales.

2) Aux fins du présent paragraphe, l'expression « à titre principal », s'agissant de la propriété de biens immobiliers, signifie que la valeur de ces biens immobiliers est supérieure à cinquante pour cent de la valeur globale de tous les actifs appartenant à la société, société de personnes, société fiduciaire ou masse successorale.

5. Les gains provenant de l'aliénation d'actions autres que celles qui sont mentionnées au paragraphe 4 et représentant une participation de ... pour cent (pourcentage à définir lors de négociations bilatérales)

dans une société qui est résidente d'un État contractant peuvent être imposés par cet État.

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

Article 14

PROFESSIONS INDÉPENDANTES

1. Les revenus qu'un résident d'un État contractant tire d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant ne sont imposables que dans cet État; toutefois, ces revenus sont aussi imposables dans l'autre État contractant dans les cas suivants :

a) Si ce résident dispose de façon habituelle, dans l'autre État contractant, d'une base fixe pour l'exercice de ses activités; en ce cas, seule la fraction des revenus qui est imputable à ladite base fixe est imposable dans l'autre État contractant; ou

b) Si son séjour dans l'autre État contractant s'étend sur une période ou des périodes d'une durée totale égale ou supérieure à 183 jours commençant ou s'achevant pendant l'année fiscale considérée; en ce cas, seule la fraction des revenus qui est tirée des activités exercées dans cet autre État est imposable dans cet autre État.

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

Article 15

PROFESSIONS DÉPENDANTES

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

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

ARTICLES 15, 16 ET 17

a) Le bénéficiaire séjourne dans l'autre État pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours d'une période de douze mois commençant ou s'achevant pendant l'année fiscale considérée; et

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

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

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

Article 16

TANTIÈMES ET RÉMUNÉRATIONS DU PERSONNEL
DE DIRECTION DE HAUT NIVEAU

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

2. Les traitements, salaires et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit en sa qualité de dirigeant occupant un poste de direction de haut niveau dans une société qui est un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.

Article 17

ARTISTES ET ATHLÈTES

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

2. Lorsque les revenus d'activités qu'un (une) artiste du spectacle ou un (une) athlète exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste ou à l'athlète lui-même (elle-même) mais à une autre personne, ces revenus sont imposables, nonobstant les dispositions des

articles 7, 14 et 15, dans l'État contractant où les activités de l'artiste ou de l'athlète sont exercées.

Article 18

PENSIONS ET PRESTATIONS DE SÉCURITÉ SOCIALE

Article 18 (variante A)

1. Sous réserve des dispositions du paragraphe 2 de l'article 19, les pensions et autres rémunérations similaires payées à un résident d'un État contractant au titre d'un emploi antérieur ne sont imposables que dans cet État.
2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les pensions payées et autres versements effectués au titre d'une caisse publique qui fait partie du régime de sécurité sociale d'un État contractant ou de l'une de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales ne sont imposables que dans cet État.

Article 18 (variante B)

1. Sous réserve des dispositions du paragraphe 2 de l'article 19, les pensions et autres rémunérations similaires payées à un résident d'un État contractant au titre d'un emploi antérieur sont imposables dans cet État.
2. Toutefois, ces pensions et autres rémunérations similaires sont aussi imposables dans l'autre État contractant si le versement est fait par un résident de cet État ou un établissement stable situé dans cet État.
3. Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, les pensions payées et autres versements effectués au titre d'une caisse publique qui fait partie du régime de sécurité sociale d'un État contractant ou de l'une de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales ne sont imposables que dans cet État.

Article 19
FONCTION PUBLIQUE

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

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

- i) Possède la nationalité de cet État; ou
- ii) N'est pas devenu un résident de cet État à seule fin de rendre les services.

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

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

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

Article 20
ÉTUDIANTS

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

Article 21
AUTRES REVENUS

1. Les éléments du revenu d'un résident d'un État contractant, d'où qu'ils proviennent, qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la présente Convention ne sont imposables que dans cet État.
2. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas aux revenus autres que les revenus provenant de biens immobiliers, tels qu'ils sont définis au paragraphe 2 de l'article 6, lorsque le bénéficiaire de tels revenus, résident d'un État contractant, exerce dans l'autre État contractant, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que le droit ou le bien générateur des revenus s'y attache effectivement. Dans ces cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant le cas, sont applicables.
3. Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, les éléments du revenu d'un résident d'un État contractant qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la présente Convention et qui proviennent de l'autre État contractant sont aussi imposables dans cet autre État.

Chapitre IV
IMPOSITION DE LA FORTUNE

Article 22
FORTUNE

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

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

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

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

(Le Groupe a décidé de laisser aux négociations bilatérales le soin de régler la question de l'imposition de la fortune constituée par des biens immobiliers et mobiliers ainsi que tous autres éléments de la fortune d'un résident d'un État contractant. Si les parties à la négociation décidaient d'inclure dans la Convention un article relatif à l'imposition de la fortune, il leur appartiendrait de déterminer s'il convient d'utiliser le libellé du paragraphe 4 figurant ci-dessus ou un texte qui réserve l'imposition à l'État dans lequel la fortune est située.)

Chapitre V
MÉTHODES D'ÉLIMINATION
DES DOUBLES IMPOSITIONS

Article 23 A
MÉTHODE D'EXEMPTION

1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État exempté de l'impôt ces revenus ou cette fortune, sous réserve des dispositions des paragraphes 2 et 3.
2. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des éléments de revenu qui, conformément aux dispositions des articles 10, 11 et 12, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé dans cet autre État. Cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt, calculé avant déduction, correspondant à ces éléments de revenus reçus dans cet autre État.
3. Lorsque, conformément à une disposition quelconque de la présente Convention, les revenus qu'un résident d'un État contractant reçoit ou la fortune qu'il possède sont exempts d'impôt dans cet État, celui-ci peut néanmoins, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune de ce résident, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés.

Article 23 B
MÉTHODE D'IMPUTATION

1. Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État devrait accorder, pour l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur le revenu payé dans cet autre État; et, pour l'impôt qu'il perçoit sur la fortune de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur la fortune payé dans cet autre État. Dans l'un ou l'autre cas, cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur la fortune, calculé avant déduction, correspondant selon le cas aux revenus ou à la fortune imposables dans cet autre État.

ARTICLE 23 B

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

Chapitre VI
DISPOSITIONS SPÉCIALES

Article 24
NON-DISCRIMINATION

1. Les nationaux d'un État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre État qui se trouvent dans la même situation. La présente disposition s'applique aussi, nonobstant les dispositions de l'article 1, aux personnes qui ne sont pas des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants.
2. Les apatrides qui sont des résidents d'un État contractant ne sont soumis dans l'un ou l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de l'État concerné qui se trouvent dans la même situation.
3. L'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant n'est pas établie dans cet autre État d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet autre État qui exercent la même activité. La présente disposition ne peut être interprétée comme obligeant un État contractant à accorder aux résidents de l'autre État contractant les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille qu'il accorde à ses propres résidents.
4. À moins que les dispositions du paragraphe 1 de l'article 9, du paragraphe 6 de l'article 11, ou du paragraphe 6 de l'article 12 ne soient applicables, les intérêts, redevances et autres dépenses payés par une entreprise d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant sont déductibles, pour la détermination des bénéfices imposables de cette entreprise, dans les mêmes conditions que s'ils avaient été payés à un résident du premier État. De même, les dettes d'une entreprise d'un État contractant envers un résident de l'autre État contractant sont déductibles, pour la détermination de la fortune imposable de cette entreprise, dans les mêmes conditions que si elles avaient été contractées envers un résident du premier État.
5. Les entreprises d'un État contractant, dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents de l'autre État contractant, ne sont soumises dans le

premier État à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujetties les autres entreprises similaires du premier État.

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

Article 25

PROCÉDURE AMIABLE

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

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

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

4. Les autorités compétentes des États contractants peuvent communiquer directement entre elles, notamment par le biais d'une commission mixte constituée d'elles-mêmes ou de leurs représentants, en vue de parvenir à un accord comme il est indiqué aux paragraphes précédents. Les autorités compétentes instituent, par voie de consultations, des procédures, des conditions, des méthodes et des techniques bilatérales appropriées pour mettre en oeuvre la procédure amiable prévue dans le présent article. En outre, une autorité compétente peut instituer des procédures, des conditions, des méthodes et des techniques unilatérales appropriées pour faciliter les mesures bilatérales susmentionnées et la mise en oeuvre de la procédure amiable.

Article 26
ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

1. Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou celles de la législation interne des États contractants relative aux impôts visés par la Convention dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention, en particulier afin de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale dans le cas de ces impôts. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1. Les renseignements reçus par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État. Toutefois, si ces renseignements sont considérés à l'origine comme secrets dans l'État qui les transmet, ils ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernés par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la Convention, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins, mais peuvent faire état de ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements. Les autorités compétentes instituent, par voie de consultations, des conditions, des méthodes et des techniques appropriées pour les questions faisant l'objet de tels échanges de renseignements, y compris, le cas échéant, des renseignements sur l'évasion fiscale « légale » (dérobade fiscale).

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

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

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

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

ARTICLE 27

Article 27
MEMBRES DES MISSIONS DIPLOMATIQUES
ET DES POSTES CONSULAIRES

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

Chapitre VII
DISPOSITIONS FINALES

Article 28
ENTRÉE EN VIGUEUR

1. La présente Convention sera ratifiée et les instruments de ratification seront échangés à aussitôt que possible.
2. La Convention entrera en vigueur dès l'échange des instruments de ratification et ses dispositions seront applicables :
 - a) (Dans l'État A) :
 - b) (Dans l'État B) :

Article 29
DÉNONCIATION

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

- a) (Dans l'État A) :
- b) (Dans l'État B) :

CLAUSE TERMINALE

NOTE : Les dispositions relatives à l'entrée en vigueur et à la dénonciation ainsi que la clause terminale concernant la signature de la Convention seront rédigées conformément aux procédures constitutionnelles des deux États contractants.

DEUXIÈME PARTIE

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

[Les numéros entre crochets, à la fin de chaque paragraphe, renvoient aux paragraphes des Commentaires sur le Modèle de convention fiscale de l'OCDE.]

Commentaires sur le chapitre premier
CHAMP D'APPLICATION DE LA CONVENTION

Article premier
PERSONNES VISÉES

A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

1. L'article premier du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article premier du Modèle de convention de l'OCDE.
2. Le titre de l'article premier a été changé en 1999 dans la version anglaise (« Personal scope » ayant été remplacé par « Persons covered » – sans changement en français). Ce titre, « Personnes visées », traduit correctement le champ d'application de la Convention.
3. Comme le Modèle de l'OCDE, le Modèle des Nations Unies est applicable aux « résidents d'un État contractant ou des deux États contractants ». Le champ d'application des premières conventions était plus restreint en ce sens que les personnes visées étaient les « ressortissants » des États contractants. Toutefois, la portée de certaines d'entre elles s'étendait aux « contribuables » des États contractants, c'est-à-dire aux personnes qui, bien que ne résidant pas dans l'un ou l'autre État, étaient cependant soumises à l'impôt sur une partie de leurs revenus ou de leur fortune dans chacun d'eux. Certains articles comportent des exceptions à cette règle, par exemple les articles 24 (par. 1), 25 (par. 1) et 26 (par. 1).
4. Le Modèle de convention des Nations Unies ne contient pas de dispositions spéciales au sujet des « sociétés de personnes ». Aussi les États contractants conservent-ils la faculté d'examiner les problèmes concernant les sociétés de personnes à l'occasion de négociations bilatérales et de se mettre d'accord sur les dispositions spéciales qu'ils pourraient juger nécessaires et appropriées. Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a adopté le 20 janvier 1999 le rapport du Groupe d'étude intitulé « L'application du Modèle de convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes ». Ce rapport traite de l'application, aux sociétés de personnes, du Modèle de convention fiscale de l'OCDE, et, indirectement, des conventions fiscales bilatérales basées sur ce modèle. Le Comité reconnaît que nombre des principes dont il est question dans le rapport peuvent être également applicables *mutatis mutandis* à d'autres entités non constituées en sociétés. Les « sociétés de personnes » s'entendent dans ce rapport des entités considérées comme telles en droit civil ou en droit commercial, à la différence du droit

fiscal. Les larges divergences de vues des pays membres de l'OCDE tiennent aux différences des régimes appliqués aux sociétés de personnes par leur législation interne. Certains pays de l'OCDE traitent les sociétés de personnes comme des unités imposables tandis que d'autres ne les imposent pas en tant que telles et ne taxent que les différents associés sur leur part du revenu de la société. Des différences analogues de régime fiscal existent dans les pays en développement.

5. Une question importante est de savoir si une société de personnes peut invoquer en tant que telle les dispositions de la Convention. Lorsqu'une société de personnes est traitée comme une société ou imposée de la même manière, on peut raisonnablement soutenir que cette société est un résident de l'État contractant qui impose la société de personnes selon les principes mentionnés au paragraphe 1 de l'article 4, qu'elle entre donc dans le champ d'application de la Convention et peut en bénéficier. Mais la société est une société relais, et que seuls les associés sont imposés à raison des bénéfices de la société, il serait possible de refuser à la société de personnes elle-même l'application de la Convention, du moins si celle-ci ne prévoyait aucune règle spéciale au sujet des sociétés de personnes.

6. L'application de la Convention aux associés peut dépendre aussi de la législation des États contractants. C'est également cette dernière qui détermine le traitement accordé au titre de la Convention à la disposition d'un intérêt dans une société de personnes.

7. Si les États contractants ne traitent pas de la même manière les sociétés de personnes, ils peuvent appliquer différentes dispositions de la Convention à une même transaction dans les deux États, avec le risque d'une double imposition, ou d'une non-imposition dans les deux États.

8. S'agissant de l'usage incorrect de la Convention, le commentaire de l'OCDE se lit comme suit :

« Usage incorrect de la Convention »

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

conventions bilatérales de double imposition, sauvegarder l'application de dispositions de ce genre figurant dans leurs législations internes. » [par. 7]

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

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

« Certaines de ces situations sont traitées dans la Convention, par exemple au moyen de l'introduction de la notion de "bénéficiaire effectif" (aux articles 10, 11 et 12) et de dispositions particulières relatives aux sociétés d'artistes (par. 2 de l'article 17). De tels problèmes sont aussi abordés dans les Commentaires sur l'article 10 (par. 17 et 22), sur l'article 11 (par. 12) et sur l'article 12 (par. 7). Les États contractants peuvent, à l'occasion de négociations bilatérales, convenir qu'un allègement d'impôt n'est pas applicable dans certains cas, ou que l'application des dispositions de leurs législations internes pour lutter contre l'évasion fiscale ne sera pas affectée par la Convention. » [par. 10]

9. On trouve dans le commentaire de l'OCDE une utile énumération des solutions possibles au problème de l'usage incorrect de la Convention, qui dans bien des cas a trait aux sociétés relais :

« Une solution aux problèmes des sociétés relais serait de ne pas accorder le bénéfice de la convention à une société dont le capital n'appartient pas, directement ou indirectement, à des résidents de l'État dont elle est elle-même un résident. Par

exemple, une telle clause “de transparence” pourrait être ainsi formulée :

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

Les États contractants désirant adopter une telle disposition peuvent aussi vouloir, dans le cadre de leurs négociations bilatérales, déterminer les critères selon lesquels le capital d’une société sera considéré comme étant détenu ou contrôlé par des non-résidents. » [par. 13]

« Une situation de relais pourra être créée au moyen de sociétés exonérées d’impôts, totalement ou presque totalement, et qui présentent des caractéristiques juridiques particulières. Par conséquent, on peut empêcher l’usage abusif de conventions fiscales en refusant à ces sociétés le bénéfice de ces conventions (c’est la méthode de l’exclusion). Les principaux cas de ce genre sont constitués par certaines catégories de sociétés qui bénéficient dans l’État dont elles sont des résidents de privilèges fiscaux qui leur confèrent un statut comparable à celui d’un non-résident. Comme ces privilèges sont surtout accordés à certaines catégories de sociétés définies dans la législation commerciale ou fiscale d’un pays, la solution la plus radicale consisterait à exclure ces sociétés du bénéfice de la convention. Une autre solution serait d’insérer une clause de sauvegarde qui pourrait être libellée de la façon suivante :

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

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

amiable) et elles seraient soumises aux dispositions de l'article 26 (échange de renseignements). » [par. 15]

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

“Lorsqu'un revenu provenant d'un État contractant est perçu par une société qui est un résident de l'autre État contractant et qu'une ou plusieurs personnes qui ne sont pas des résidents de cet autre État contractant,

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

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

toute disposition de la présente Convention qui prévoit une exonération ou une réduction d'impôt s'applique uniquement aux revenus qui sont assujettis à l'impôt dans cet autre État d'après les règles ordinaires de sa législation fiscale.”

La notion “d'intérêt substantiel” pourrait être précisée davantage lors de la rédaction de la convention. Par exemple, les États contractants pourraient la définir en fonction de la possession d'un certain pourcentage du capital ou des droits de vote de la société. » [par. 17]

10. Mais on lance dans le commentaire de l'OCDE une mise en garde :

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

a) *Clause générale de bonne foi*

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

b) *Clause relative à l'activité*

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

c) *Clause relative au montant de l'impôt*

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

d) *Clause de la cotation en bourse*

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

e) *Clause de l'allégement alternatif*

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

Ces dispositions illustrent les approches possibles. Le texte précis des dispositions qu'il y a lieu d'insérer dans une convention donnée dépend de l'esprit général de cette convention et doit être déterminé dans un cadre bilatéral. De plus, lorsque les autorités compétentes des États contractants ont l'autorité d'appliquer des dispositions à caractère discrétionnaire, on peut juger bon d'ajouter une règle supplémentaire visant à conférer à l'autorité compétente de l'État de source le pouvoir d'accorder les avantages découlant de la Convention à un résident de l'autre État même si ce dernier ne répond à aucun des critères définis ci-dessus. » [par. 21]

11. À ce propos, fait-on observer dans le commentaire :

« D'autres formes d'usage abusif des conventions fiscales (par exemple l'utilisation d'une société écran) ont également été analysées ainsi que les moyens qui pourraient être utilisés à cet égard tels que les règles faisant primer le fond sur la forme et les dispositions de type "Sous-Section F". » [par. 22]

« La grande majorité des pays membres de l'OCDE estiment que ces règles se rattachent aux dispositions fondamentales de la législation nationale qui déterminent les faits générateurs de l'impôt. Ces règles ne sont pas couvertes par les conventions fiscales qui ne les affectent donc pas. Tout au plus pourrait-on invoquer une violation de l'esprit de la Convention, dans le cas où une société, ayant la personnalité morale au sens de la convention, se trouverait pratiquement privée de toute activité, ou de toute attribution de revenu, et où les deux États contractants adopteraient des positions divergentes aboutissant à une double imposition économique, le même revenu étant imposé deux fois entre les mains de deux contribuables différents (cf. par. 2 de l'article 9). Une opinion dissidente consiste à soutenir que ces réglementations doivent être conformes aux dispositions générales des conventions de double imposition, surtout lorsque la convention elle-même comporte des clauses visant à empêcher son usage abusif. » [par. 23]

« Il n'est pas facile de concilier ces opinions divergentes, tant d'un point de vue théorique que dans l'application de la procédure amiable à des cas particuliers. Le principal problème semble être la question de savoir si des principes généraux, tels que celui de la primauté du fond sur la forme, sont inhérents aux dispositions d'une convention, c'est-à-dire s'ils peuvent s'appliquer dans tous les cas, ou seulement dans la mesure où ils sont expressément mentionnés dans des conventions bilatérales. Selon une opinion

dissidente, le fait de donner aux réglementations internes la priorité sur les règles des conventions pour la détermination, au regard de l'impôt, du bénéficiaire d'un revenu transféré à une société écran aurait pour effet d'affaiblir la protection des contribuables contre la double imposition (par exemple lorsque du fait de l'application de ces règles, les revenus d'une société écran sont imposés dans le pays de résidence des actionnaires même si la société écran n'y possède pas d'établissement stable). Toutefois, une large majorité estime que ces règles, et les principes sur lesquels elles reposent, n'ont pas besoin d'être confirmées dans le texte de la convention pour être applicables. » [par. 24]

« Même si de telles dispositions dirigées contre les abus, ainsi que celles décrites dans les deux rapports¹² figurant dans le volume II du Modèle de l'OCDE, ne sont pas incompatibles avec l'esprit des conventions fiscales, il est admis que les pays membres doivent respecter scrupuleusement les obligations spécifiques qui résultent des conventions fiscales tant qu'il n'existe pas de preuve manifeste d'un usage abusif de ces conventions. De plus, il semble souhaitable que les dispositions dirigées contre les abus soient conformes à l'esprit des conventions fiscales en vue d'éviter la double imposition. Lorsque le contribuable respecte ces dispositions, il pourrait en outre être approprié de lui accorder la protection du réseau de conventions. » [par. 25]

« La majorité des pays membres de l'OCDE acceptent les dispositions dirigées contre les abus comme un moyen nécessaire pour préserver l'équité et la neutralité des législations fiscales nationales dans un environnement international caractérisé par une grande inégalité des niveaux d'imposition, mais ces dispositions ne doivent être utilisées qu'à cette fin. Il serait contraire aux principes généraux sur lesquels est fondé le Modèle de convention de l'OCDE ainsi qu'à l'esprit des conventions fiscales en général d'étendre ces dispositions à des activités telles que la production, les prestations normales de services ou le commerce, exercées de manière effective par des sociétés engagées dans une activité réelle, lorsque ces activités sont intégrées sans équivoque dans l'environnement économique du pays dont la société est résidente,

¹² Les deux rapports du Comité des affaires fiscales de l'OCDE intitulés « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés écrans » et « Les conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais » figurent dans le volume II du Modèle de l'OCDE, p. R(5)-I et R(6)-I.

et qu'elles sont exercées d'une manière telle que l'on ne peut soupçonner aucune évasion fiscale. Les dispositions dirigées contre les abus ne doivent pas s'appliquer aux pays dans lesquels le niveau d'imposition est comparable à celui du pays de résidence du contribuable. » [par. 26]

Article 2
IMPÔTS VISÉS

A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

1. L'article 2 du Modèle de convention des Nations Unies reprend les paragraphes 1, 2 et 3 de l'article 2 du Modèle de convention de l'OCDE, tandis que le paragraphe 4 est différent du paragraphe 4 du Modèle de l'OCDE.

2. Cet article tend à rendre plus claires la terminologie et la nomenclature des impôts faisant l'objet de la Convention. À cet égard, on peut constater qu'un même revenu ou une même fortune peuvent être, dans un même pays, assujettis à divers impôts de nature différente ou de même nature perçus par différentes subdivisions politiques ou collectivités locales. Il est donc impossible d'éviter totalement la double imposition si les méthodes appliquées à cette fin dans chaque État contractant ne tiennent pas compte de tous les impôts auxquels le revenu ou la fortune en question sont assujettis. Aussi la terminologie et la nomenclature relative aux impôts visés par une convention doivent-elles être claires, précises et aussi complètes que possible. Comme l'indique le Commentaire de l'OCDE sur l'article 2 du Modèle de convention de cette organisation, il s'agit :

« de donner la possibilité d'identifier les impôts des États contractants qui sont visés par la Convention, d'étendre le plus possible le champ d'application de la Convention en y incluant, autant que possible, en harmonie avec les règles de la législation interne des États contractants, les impôts perçus par les subdivisions politiques ou les collectivités locales et d'éviter la nécessité de conclure une nouvelle convention à chaque modification de la législation interne des États contractants, grâce à l'échange périodique de listes et à une procédure amiable ». [par. 1]

B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 2

Paragraphe 1

3. Ce paragraphe indique que le champ d'application de la Convention englobe les impôts sur le revenu et sur la fortune, quelles que soient l'autorité pour le compte de laquelle ces impôts sont perçus (État lui-même ou ses subdivisions politiques ou collectivités locales par exemple) et la méthode de perception (imposition directe ou retenue à la source, par exemple sous forme de surtaxes ou surcharges ou d'impôts supplémentaires).

Paragraphe 2

4. Ce paragraphe définit les impôts sur le revenu et sur la fortune, qui comprennent tous les impôts sur le revenu total et les éléments du revenu, sur la fortune totale et les éléments de la fortune, y compris les impôts sur les bénéfices et gains provenant de la cession de biens mobiliers ou immobiliers, ainsi que les impôts sur les plus-values et sur le montant total des salaires ou traitements payés par les entreprises. S'agissant de la portée des impôts sur le montant total des salaires et traitements payés par les entreprises, la pratique varie d'un pays à l'autre, et c'est donc une question à prendre en compte dans les négociations bilatérales. D'après le Commentaire sur le paragraphe 2 de l'article 2 du Modèle de convention de l'OCDE, ces derniers ne comprennent pas « les contributions à la sécurité sociale ou charges similaires lorsqu'il y a un lien direct entre la contribution et les avantages individuels reçus en contrepartie ». Le commentaire de l'OCDE ajoute :

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

Il n'est fait mention dans l'article ni des "impôts ordinaires", ni des "impôts extraordinaires". En principe, on pouvait considérer qu'il était justifié d'inclure les impôts extraordinaires dans un Modèle de convention mais l'expérience a montré que de tels impôts sont institués en général dans des circonstances très spéciales. De plus, il se serait révélé difficile d'en donner une définition. Ces impôts peuvent être extraordinaires par leur introduction, par leur système de perception, par leur taux, par le

but auquel ils tendent et pour d'autres raisons encore. Dans ces conditions, il semble préférable de ne pas faire figurer les impôts extraordinaires dans l'article. Mais comme l'intention n'est pas d'exclure les impôts extraordinaires de toute convention, les impôts ordinaires n'ont pas été mentionnés non plus. Liberté est ainsi laissée aux États contractants, soit de restreindre le champ d'application de la convention aux impôts ordinaires, soit au contraire de l'étendre aux impôts extraordinaires, soit encore de convenir de dispositions particulières. » [par. 5]

Paragraphe 3

5. Le paragraphe donne aux États contractants la possibilité d'énumérer les impôts visés par la Convention. D'après le Commentaire sur le paragraphe 3 de l'article 2 du Modèle de convention de l'OCDE, « cette liste n'a pas une valeur limitative. Elle sert d'illustration aux paragraphes précédents de l'article ». Mais il s'agira en principe de « la liste complète des impôts levés dans chaque État lors de la signature et couverts par la convention ».

Paragraphe 4

6. Le paragraphe complète le paragraphe 3 en stipulant que la Convention s'appliquera également aux impôts de nature identique ou sensiblement analogue qui pourraient s'ajouter aux impôts actuels ou les remplacer après la date de signature de la Convention. D'après le Commentaire de l'OCDE sur le paragraphe 4 de l'article 2, « cette disposition est nécessaire pour éviter qu'une modification quelconque de la législation fiscale de l'un des États rende la Convention inopérante ». Avant les modifications apportées en 1999, la deuxième phrase du paragraphe 4 était rédigée comme suit :

« Les autorités compétentes des États contractants se communiquent à la fin de chaque année les modifications apportées à leurs législations fiscales respectives. »

La portée de cette disposition était considérée comme très large, car dans la pratique, la plupart des États contractants ne communiquent pas entre eux pour chaque modification de la législation fiscale. De plus, l'obligation d'échanges des informations à ce sujet ne devrait porter que sur les modifications importantes qui retentissent sur l'application de la Convention. Il a donc été décidé de rédiger comme suit la deuxième phrase du paragraphe 4 :

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 2

« Les autorités compétentes des États contractants se communiquent les modifications importantes apportées à leurs législations fiscales. »

Commentaires sur le chapitre II

DÉFINITIONS

Article 3

DÉFINITIONS GÉNÉRALES

A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

1. L'article 3 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 3 du Modèle de convention de l'OCDE. En principe, plusieurs définitions générales sont nécessaires à la compréhension et à l'application d'une convention fiscale bilatérale, encore que les termes relatifs à des notions plus spécialisées soient habituellement définis ou interprétés dans des dispositions spéciales. Pour d'autres termes au contraire, les définitions ne sont pas incorporées dans la Convention, mais font l'objet de négociations bilatérales entre les parties à la Convention.

2. Comme l'article 3 du Modèle de convention de l'OCDE, l'article 3 du Modèle de convention des Nations Unies contient un certain nombre de définitions générales nécessaires à l'interprétation des termes utilisés dans cet instrument. Il s'agit des termes « personne », « société », « entreprise d'un État contractant », « trafic international », « autorités compétentes » et « nationaux ». L'article 3 comporte un espace pour la désignation de l'« autorité compétente » de chaque État contractant. Les termes « résident » et « établissement stable » sont définis respectivement aux articles 4 et 5, et l'interprétation de certains termes utilisés dans les articles relatifs à des catégories spéciales de revenus (comme ceux des propriétés immobilières ou les dividendes, par exemple) est précisée dans les articles en question. Les parties à une convention ont toute liberté de convenir bilatéralement de la définition à donner aux expressions « un État contractant » et « l'autre État contractant ». Elles ont également la faculté d'inclure éventuellement une référence au plateau continental dans la définition de l'État contractant.

B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 3

Paragraphe 1

a) *Définition du terme « personne »*

3. La définition du terme « personne », contenue dans l'alinéa a), mentionne explicitement les personnes physiques, les sociétés et autres

groupements de personnes. Elle doit être interprétée dans un sens très large. D'après le commentaire sur l'article 3 du Modèle de convention de l'OCDE, le terme « personne » vise en outre « toute entité qui, bien que n'étant pas elle-même un groupement de personnes, est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition » (une fondation, par exemple).

b) *Définition du terme « société »*

4. Comme la définition correspondante qu'en donne le Modèle de convention de l'OCDE, la définition du terme « société » a été rédigée par référence spéciale à l'article 10, concernant les dividendes. Elle s'applique à cet article ainsi qu'au paragraphe 8 de l'article 5 et à l'article 16, qui correspondent respectivement au paragraphe 7 de l'article 5 et à l'article 16 du Modèle de convention de l'OCDE.

c) *Définition de l'expression « entreprise d'un État contractant »*

5. L'alinéa c) définit les expressions « entreprise d'un État contractant » et « entreprise de l'autre État contractant ». Il ne définit pas le terme « entreprise » en soi car, comme l'indique le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE, « le point de savoir si une activité est exercée dans le cadre d'une entreprise ou si elle est censée en elle-même constituer une entreprise a toujours été tranché conformément à la législation interne des États contractants ».

d) *Définition de l'expression « trafic international »*

6. La définition de l'expression « trafic international » part du principe que seul l'État contractant où est situé le siège de direction effective de l'entreprise qui exploite les navires ou aéronefs en trafic international est en droit d'imposer les bénéfices provenant de cette exploitation. Ce principe est énoncé au paragraphe 1 de l'article 8A (correspondant au paragraphe 1 de l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE) et au paragraphe 1 de l'article 8B, ainsi que dans la première phrase du paragraphe 2 de cet article, à moins que, dans ce dernier cas, les activités en cause soient plus qu'occasionnelles. Toutefois, les États contractants pourront convenir, sur une base bilatérale, d'inclure au besoin une référence à la résidence à l'alinéa d) afin que la définition soit conforme à la teneur générale des autres articles concernant le trafic international. Il conviendrait dans ces cas, ainsi que l'indique le commentaire sur l'alinéa d) du paragraphe 1 de l'article 3 du Modèle de convention de l'OCDE, de remplacer le membre de phrase : « une entreprise dont le siège de direction effective est situé dans un État contractant » par les mots « une entreprise d'un État contractant » ou bien « un résident d'un État contractant ».

7. Comme l'indique le même commentaire, la définition de l'expression « trafic international » est « plus large que l'acception généralement reconnue à cette expression afin de préserver le droit de l'État du siège de direction effective d'imposer aussi bien le trafic purement intérieur que le trafic entre États tiers, et de permettre à l'autre État contractant d'imposer le trafic effectué exclusivement à l'intérieur de ses frontières ».

e) *Définition de l'expression « autorité compétente »*

8. Comme dans le Modèle de convention de l'OCDE, la définition de l'expression « autorité compétente » est laissée aux États contractants, qui ont toute faculté d'assigner à une ou plusieurs autorités la compétence d'application de la Convention. La raison en est que, dans certains pays, l'application des conventions de double imposition n'est pas exclusivement du ressort des autorités fiscales supérieures, et que certaines questions peuvent être réservées à d'autres autorités ou peuvent leur être confiées par une délégation de pouvoirs.

f) *Définition du terme « national »*

9. À l'origine, la définition du terme « national » se trouvait au paragraphe 2 de l'article 24, portant sur la « Non-discrimination ». De ce fait, elle n'aurait eu qu'une application limitée aux seules fins de l'article 24. Étant donné que le terme « nationaux » figure également dans d'autres articles de la Convention, à savoir les alinéas c) et d) du paragraphe 2 de l'article 4, l'article 19, l'article 24 et l'article 25, il a été décidé en 1999 de transférer la définition du paragraphe 2 de l'article 24 à l'alinéa f) du paragraphe 1 de l'article 3. Pour les personnes physiques, on se borne à stipuler que le terme « nationaux » s'applique à toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité d'un État contractant. Il n'a pas été jugé utile d'introduire dans le texte des développements sur la signification qui s'attache au concept de « nationalité », pas plus qu'il ne semble indispensable de commenter ici spécialement le sens et la portée du mot. C'est évidemment à l'acception dans laquelle ce terme est généralement employé et aux règles particulières à chaque État relatives à l'acquisition ou à la perte de la nationalité qu'il faut se référer pour déterminer, s'agissant de personnes physiques, ce qu'il faut entendre par « les nationaux d'un État contractant ».

10. L'alinéa f) est plus précis en ce qui concerne les personnes morales, les sociétés de personnes et les associations. En déclarant que sont considérées comme des « nationaux » au sens du paragraphe 1 les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation en vigueur dans un État contractant, cette disposition tranche une difficulté que soulève fréquemment la

détermination de la nationalité des sociétés. Certains États s'attachent, pour définir cette nationalité, moins à la loi qui régit la société qu'à l'origine des capitaux avec lesquels elle a été constituée ou à la nationalité des personnes physiques ou morales qui en assurent le contrôle.

11. De plus, en raison du rapport juridique qui s'établit entre la société et l'État sous la loi duquel elle a été formée et qui s'apparente à la nationalité des personnes physiques, il a paru possible de ne pas traiter des personnes morales, sociétés de personnes et associations dans une disposition spéciale et de les confondre sous un même vocable avec les personnes physiques.

Paragraphe 2

12. Comme le paragraphe 2 de l'article 3 du Modèle de convention de l'OCDE, ce paragraphe contient une règle générale concernant la définition des expressions utilisées mais non définies dans la Convention. Selon le commentaire de l'OCDE :

« Le paragraphe 2 a été modifié en 1995 afin de rendre son texte davantage conforme à l'interprétation générale et constante des États Membres. Au sens du paragraphe 2, la signification de tout terme ou expression non défini dans la Convention pourra être déterminée par référence à toute disposition applicable du droit interne d'un État contractant, qu'il s'agisse ou non de droit fiscal. Toutefois, lorsque différentes lois d'un État contractant donnent des définitions différentes d'un terme ou expression, la signification donnée à ce terme ou expression par les lois régissant les impôts auxquels la Convention s'applique doit prévaloir sur toutes les autres, y compris celles qui figurent dans les autres lois fiscales. Les États qui sont en mesure de conclure des accords amiables (en vertu des dispositions de l'article 25 et en particulier de son paragraphe 3) qui interprètent des termes et expressions non définis dans la Convention devraient tenir compte de ces accords dans l'interprétation de ces termes et expressions. » [par. 13.1]

Lorsqu'il y a conflit entre la législation en vigueur au moment où la Convention a été signée et celle qui est en vigueur au moment de l'établissement de l'impôt, c'est cette dernière interprétation qui prévaut.

13. Il est dit dans le commentaire de l'OCDE :

« Toutefois, aux termes mêmes du paragraphe 2, cette disposition ne vaut que si le contexte n'exige pas une interprétation différente. Le contexte est constitué notamment par l'intention des parties contractantes lors de la signature de la Convention ainsi que

par le sens que la législation de l'autre État contractant attribue au terme mis en question (ceci faisant implicitement référence au principe de la réciprocité qui est à la base de la Convention). Le libellé de l'article laisse donc aux autorités compétentes une certaine marge de manoeuvre. » [par. 12]

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

Article 4 RÉSIDENT

A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

1. L'article 4 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE, moyennant une modification, à savoir l'inclusion en 1999 du critère « lieu de constitution de la société » dans la liste des critères énumérés au paragraphe 1 pour l'assujettissement à l'impôt en tant que résident. Selon le commentaire de l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE,

« La notion de "résident d'un État contractant" a diverses fonctions et revêt de l'importance dans trois cas :

a) Lorsqu'il s'agit de déterminer le champ d'une convention quant aux personnels;

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

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

2. Comme l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE, l'article 4 du Modèle de convention des Nations Unies définit l'expression « résident d'un État contractant » et établit les règles applicables dans les cas de double résidence. Dans les deux cas types de conflit, c'est-à-dire

entre deux résidences et entre la résidence et la source ou le *situs*, le conflit résulte du fait qu'en vertu de leur législation interne un État contractant ou les deux allèguent que l'intéressé réside dans leur territoire. À cet égard le commentaire de l'OCDE apporte les éclaircissements suivants :

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

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

« On peut facilement s'en rendre compte lorsqu'il y a conflit non pas entre deux résidences, mais entre la résidence et la source ou le *situs*. Toutefois, les mêmes considérations s'appliquent en cas de conflit entre deux résidences. Dans ce dernier cas, il faut cependant noter que l'on ne peut parvenir à une solution du conflit en se référant à la notion de résidence adoptée par la législation interne des États considérés. Des clauses spéciales doivent être insérées dans la Convention pour déterminer à laquelle des deux notions de résidence il convient d'accorder la préférence. » [par. 5]

B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 4

Paragraphe 1

3. Le Groupe a décidé d'adopter comme texte du paragraphe 1 de l'article 4 la première des deux phrases qui composent le paragraphe 1 de l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE et avait d'abord décidé de ne pas retenir la seconde, libellée comme suit : « Toutefois, cette expression [résident] ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus, de sources situées dans cet État ou pour la fortune qui y est située ». Cette seconde phrase, qui avait été insérée dans le Modèle de convention de l'OCDE pour couvrir, par exemple, le cas des diplomates et du personnel consulaire étrangers en poste dans un pays qui impose les résidents en fonction de leurs revenus mondiaux, où ils pourraient être considérés comme des résidents au regard de la législation interne de ce pays, tout en n'étant imposables – du fait de leur statut spécial – que sur les revenus provenant de sources situées dans ce pays, avait également été incluse en 1999 dans le paragraphe 1 de l'article 4 du Modèle de convention des Nations Unies.

4. Dans le commentaire de l'OCDE, on fait observer ce qui suit : « Conformément aux dispositions de la seconde phrase du paragraphe 1, n'est cependant pas considérée comme "résident d'un État contractant", au sens de la Convention, la personne qui, bien que non domiciliée dans cet État, est regardée comme résident par la législation interne et n'est soumise qu'à une imposition limitée aux revenus dont la source est située dans cet État ou à la fortune qui y est située. Cette situation se rencontre dans certains États à l'égard de personnes physiques, notamment les agents diplomatiques et les fonctionnaires consulaires étrangers en service sur leur territoire. Dans ses termes et dans son esprit, cette disposition exclurait également de la définition de résident d'un État contractant les entreprises sous contrôle étranger exonérées d'impôt sur leurs revenus étrangers en vertu de régimes de faveur conçus pour attirer les sociétés relais. Toutefois, cette disposition suscite en elle-même des difficultés et comporte des limitations. Par conséquent, elle doit être interprétée d'une manière restrictive car sinon elle risquerait d'exclure du champ d'application de la Convention tous les résidents de pays qui appliquent un principe de territorialité en matière fiscale alors que, de toute évidence, ce n'est pas le résultat qui est recherché. L'exclusion de certaines sociétés de la définition n'empêcherait évidemment pas les États contractants d'échanger des renseignements au sujet de leurs activités [cf. le paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 26]. En fait, les États pourraient considérer qu'il serait approprié

de procéder à des échanges spontanés de renseignements au sujet des sociétés qui tentent d'obtenir des conventions fiscales des bénéficiaires qui ne sont pas prévus par le Modèle de Convention. » [par. 8]

5. Comme la disposition correspondante du Modèle de convention de l'OCDE, le paragraphe 1 de l'article 4 du Modèle de convention des Nations Unies se réfère à la notion de résidence adoptée par la législation interne des États contractants. Elle mentionne comme critères d'assujettissement à l'impôt du résident : le domicile, la résidence, le siège de direction (le Modèle des Nations Unies ajoute le « lieu de constitution ») ou tout autre critère analogue. Pour les personnes physiques, la définition ainsi formulée tend à couvrir, d'après le commentaire sur le paragraphe 1 de l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE, « les diverses formes de liens personnels envers un État qui, dans les législations fiscales internes, déterminent un assujettissement complet à l'impôt (assujettissement intégral) ». [par. 8]

6. Le commentaire de l'OCDE est le suivant :

« Selon l'interprétation générale de la plupart des États Membres, le gouvernement de chaque État ainsi que ses subdivisions politiques ou collectivités locales sont des résidents de cet État au sens de la Convention. Avant 1995, le Modèle ne l'indiquait pas expressément; en 1995, l'article 4 a été modifié pour mettre en conformité le texte du Modèle avec cette interprétation. » [par. 8.1]

On peut signaler qu'en 1999, la même modification a été adoptée aussi pour le Modèle de convention des Nations Unies.

Paragraphe 2

7. Ce paragraphe, qui reprend le paragraphe 2 de l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE, énumère en ordre décroissant de prépondérance un certain nombre de critères subsidiaires à appliquer lorsqu'une personne physique est un résident des deux États contractants et que les critères précédents ne permettent pas de déterminer clairement sa situation quant à la résidence. On peut relever qu'en 1999, le mot « uniquement » a été inséré dans les alinéas a), b) et c) du paragraphe 2, suivant les modifications apportées précédemment au Modèle de convention de l'OCDE. Le commentaire de l'OCDE est le suivant :

« Le paragraphe vise le cas où, en vertu des dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident des deux États contractants. » [par. 9]

« Pour résoudre ce conflit, il faut établir des règles spéciales qui donnent la prépondérance aux liens rattachant le contribuable à un État plutôt qu'à l'autre. Dans la mesure du possible, le critère de référence doit être tel qu'il ne fasse pas de doute que l'intéressé ne remplit les conditions requises que dans un État seulement; en même temps, le critère devra être tel que le lien retenu fasse paraître normale l'attribution à l'État considéré du droit de lever l'impôt. Les faits auxquels s'appliqueront les règles spéciales sont ceux qui prévalent au cours de la période pendant laquelle la résidence du contribuable a une incidence sur son assujettissement à l'impôt, période qui peut être d'une durée moindre que celle d'une période d'imposition entière. Par exemple, au cours d'une année civile, un particulier réside dans un État A, selon la législation fiscale de cet État du 1er janvier au 31 mars, puis il se rend dans l'État B. Comme il réside dans l'État B plus de 183 jours, il est considéré par la législation fiscale de l'État B comme résident de cet État pendant l'année entière. Si l'on applique les règles spéciales pour la période du 1er janvier au 31 mars, le particulier était résident de l'État A. Par conséquent, l'État A comme l'État B devraient traiter ce particulier comme un résident de l'État A pour cette période, et comme un résident de l'État B du 1er avril au 31 décembre. » [par. 10]

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

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

« Au sujet de la notion de foyer d'habitation, il faut observer que toute forme d'habitation peut être prise en considération (maison ou appartement qui est la propriété de l'intéressé ou pris en location, chambre meublée louée). Mais la permanence de l'habitation est essentielle, ce qui signifie que l'intéressé fait le

nécessaire pour avoir le logement à sa disposition en tout temps, d'une manière continue et pas occasionnellement pour effectuer un séjour qui, compte tenu des raisons qui le motivaient, est nécessairement lié à une courte durée (voyage d'agrément, voyage d'affaires, voyage d'études, stage dans une école, etc.). » [par. 13]

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

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

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

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

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

Préférence est donnée à l'État contractant où la personne physique séjourne de façon habituelle. » [par. 16]

« Dans la première situation visée, à savoir le cas où la personne physique dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des États, le fait du séjour habituel dans un État plutôt que dans l'autre apparaît donc comme la circonstance qui, en cas de doute quant à l'endroit où l'intéressé a le centre de ses intérêts vitaux, fait pencher la balance du côté de l'État où il séjourne le plus souvent. Doivent être pris en considération, à cet égard, les séjours faits par l'intéressé non seulement au foyer d'habitation permanent de l'État considéré mais aussi à tout autre endroit du même État. » [par. 17]

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

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

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

Paragraphe 3

8. Le paragraphe 3, qui reprend le paragraphe 3 de l'article 4 du Modèle de convention de l'OCDE, concerne les sociétés et tous autres groupements de personnes, qu'ils aient ou non la personnalité juridique. D'après le commentaire de l'OCDE, « dans la pratique, il sera assez rare qu'une société, etc., soit assujettie à l'impôt, en raison de sa résidence, dans plus d'un État, » mais le cas pourra évidemment se présenter si, par exemple, un État se base sur le lieu d'enregistrement et l'autre sur le lieu où se trouve la direction effective. En conséquence, « il faut également établir pour les sociétés, etc., des règles concernant la préférence ». D'après le commentaire de l'OCDE, « ce ne serait pas une solution adéquate que d'attacher de l'importance à un critère de pure forme comme l'enregistrement. C'est pourquoi le paragraphe 3 tient compte du lieu où la société, etc., est effectivement dirigée ». [par. 21] Selon le commentaire de l'OCDE, « ce ne serait pas une solution adéquate que d'attacher de l'importance à un critère de pure forme comme l'enregistrement. C'est pourquoi le paragraphe 3 tient compte du lieu où la société, etc., est effectivement dirigée ». [par. 22] On peut noter que, de même que pour le Modèle de convention de l'OCDE, le mot « uniquement » a été ajouté en 1999 au critère permettant d'établir le lieu de résidence d'un résident des deux États contractants qui n'est pas une personne physique.

9. Le commentaire de l'OCDE poursuit :

« Le libellé du critère de préférence pour les personnes autres que les personnes physiques a été examiné en particulier à propos de l'imposition des revenus provenant de la navigation maritime, intérieure et aérienne. Plusieurs conventions, pour éviter la double imposition de ces revenus, réservent le droit d'imposer à l'État où se trouve le "siège de direction" de l'entreprise; d'autres prennent en considération le "siège de direction effective", ou encore le "domicile fiscal de l'exploitant". » [par. 23]

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

10. Il est entendu que pour déterminer le « siège de direction effective », on peut être amené à prendre en compte des circonstances telles que le lieu de direction et de contrôle effectifs d'une société, le lieu où se décident au plus haut niveau les grandes orientations essentielles à la direction de la société, le lieu qui joue un rôle de premier plan pour la direction de la société du point de vue économique

et fonctionnel, et le lieu où sont conservés les livres comptables les plus importants.

11. Un problème particulier, pour un traité bilatéral entre l'État A et l'État B, peut se produire dans le cas d'une société qui est résidente de l'État A au sens du paragraphe 1 de l'article 4 et perçoit par exemple des intérêts, non pas directement, mais par le biais d'un établissement stable qu'elle a dans un pays tiers, l'État C. L'application du modèle tel qu'il est conçu aura pour effet de donner à cette société la possibilité de demander à bénéficier des conditions (par exemple relativement au non-paiement d'impôts sur les intérêts) prévues dans le traité conclu entre l'État A et l'État B, pour ce qui est des intérêts qui sont versés à son établissement stable situé dans l'État C. On a là un exemple de cas « triangulaire ». On s'est inquiété des possibilités d'utilisation abusive des traités au cas où, dans l'exemple cité, l'État C serait un paradis fiscal et l'État A exempterait d'impôts les bénéfices des établissements stables des entreprises qui sont résidentes dudit État A. Cette situation fait l'objet d'une étude approfondie dans le rapport reproduit sous le titre « Cas triangulaires » dans le deuxième volume du Modèle de convention de l'OCDE. Les États qui souhaitent se prémunir contre les abus peuvent recourir aux solutions qui sont suggérées dans cette étude, en adoptant des dispositions supplémentaires dans les traités.

Article 5

ÉTABLISSEMENT STABLE

A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

1. L'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies comporte un certain nombre de dispositions reprises de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE (soit inchangées, soit substantiellement amendées) et certaines dispositions nouvelles. (Les commentaires qui suivent, relatifs aux paragraphes de l'article, donnent le détail des dispositions amendées ou nouvelles.)

2. La notion d'établissement stable est utilisée dans les conventions fiscales bilatérales principalement en vue de déterminer le droit, pour un État contractant, d'imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre État contractant. Selon cette notion, les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne seront imposables dans l'autre État contractant que si elle y dispose d'un établissement stable et seulement dans la mesure où ses bénéfices sont imputables à l'activité de cet établissement. Le principe de l'établissement stable était déjà utilisé dans les modèles antérieurs de

conventions, y compris les modèles élaborés en 1928 par la Société des Nations. Le Modèle réaffirme la notion d'établissement stable et la complète par le nouveau concept de « base fixe » à utiliser dans le cas des professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant.

B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 5

Paragraphe 1

3. Ce paragraphe, qui reprend le paragraphe 1 de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE, donne de l'expression « établissement stable » une définition qui dégage les caractéristiques essentielles d'un établissement, c'est-à-dire une « installation fixe d'affaires », dotée d'un « situs » distinct. D'après le commentaire sur le paragraphe 1 de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE, cette définition comporte les critères suivants :

- « – L'existence d'une "installation d'affaires", c'est-à-dire d'une installation telle que des locaux ou, dans certains cas, des machines ou de l'outillage;
- Cette installation d'affaires doit être "fixe", c'est-à-dire qu'elle doit être établie en un lieu précis, avec un certain degré de permanence;
- L'exercice des activités de l'entreprise par l'intermédiaire de cette installation fixe d'affaires; ce qui signifie habituellement que les personnes qui, d'une façon ou d'une autre, dépendent de l'entreprise (le personnel) exercent les activités de l'entreprise dans l'État où est située l'installation fixe.» [par. 2]

Le commentaire de l'OCDE poursuit :

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

part de bénéfiques en vue de l'imposition dans un territoire particulier. » [par. 3]

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

« D'après la définition, l'installation d'affaires doit être "fixe". Ainsi, il doit normalement exister un lien entre l'installation d'affaires et un point géographique déterminé. La période pendant laquelle une entreprise d'un État contractant opère dans l'autre État contractant importe peu si ses opérations n'ont pas lieu en un lieu précis, mais cela ne signifie pas que l'outillage constituant l'installation d'affaires doit être matériellement fixé au sol. Il suffit que l'outillage demeure dans un endroit particulier. » [par. 5]

« Puisque l'installation d'affaires doit être fixe, il s'ensuit aussi qu'un établissement stable n'est censé exister que si l'installation d'affaires a un certain degré de permanence, c'est-à-dire si elle n'a pas un caractère purement temporaire. Si l'installation d'affaires n'a pas été créée à des fins purement temporaires, elle peut constituer un établissement stable, même si elle n'a existé en fait que pendant une très courte période en raison du caractère particulier des activités de l'entreprise, ou parce qu'à la suite de circonstances spéciales (décès du contribuable, échec de l'investissement), elle a été liquidée prématurément. Si une installation d'affaires qui, au départ, ne devait avoir qu'un caractère purement temporaire est utilisée pendant une durée telle qu'elle ne peut être considérée comme temporaire, elle devient une installation fixe d'affaires et donc, rétroactivement, un établissement stable. » [par. 6]

« Pour qu'une installation d'affaires constitue un établissement stable, l'entreprise qui l'utilise doit exercer ses activités en totalité ou en partie par son intermédiaire. Ainsi qu'il est indiqué ci-dessus, il n'est pas nécessaire que les activités aient un caractère productif. De plus, elles n'ont pas à être permanentes, au sens de l'absence d'interruption des opérations, mais celles-ci doivent être menées de manière régulière. » [par. 7]

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

« L'activité de l'entreprise est exercée principalement par l'entrepreneur ou par des personnes qui ont avec l'entreprise des

relations de salarié à employeur (personnes). Ce personnel inclut les employés et autres personnes qui reçoivent des instructions de l'entreprise (agents dépendants). Les pouvoirs dont disposent ces personnes dans leurs relations avec les tiers n'entrent pas en ligne de compte. Il importe peu que l'agent dépendant soit ou non habilité à conclure des contrats s'il travaille dans l'installation fixe d'affaires elle-même (cf. par. 35 ci-dessous). Mais il peut, néanmoins, y avoir établissement stable si les activités de l'entreprise sont exercées principalement au moyen d'un outillage automatique, les activités du personnel se bornant à monter, faire fonctionner, contrôler et entretenir cet outillage. Le montage de distributeurs automatiques, appareils à jeux et autres appareils semblables par une entreprise d'un État dans l'autre État constituera ou non un établissement stable selon que l'entreprise exercera ou non une activité commerciale en dehors du montage initial des appareils. Il n'y a pas établissement stable si l'entreprise procède simplement au montage des appareils et les loue ensuite à d'autres entreprises. Toutefois, un établissement stable pourra exister si l'entreprise qui monte les appareils les exploite aussi et les entretient pour son propre compte. Il en sera de même si les appareils sont exploités et entretenus par un agent dépendant de l'entreprise. » [par. 10]

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

propres par l'intermédiaire de l'installation fixe d'affaires.»
[par. 11]

Paragraphe 2

4. Le paragraphe 2, qui reprend le paragraphe 2 de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE, énumère un certain nombre d'exemples dont chacun peut être considéré comme constituant *prima facie* un établissement stable. Au cours de la discussion, un expert d'un pays en développement a souligné la nécessité d'élargir autant que possible la portée de l'expression « établissement stable » et suggéré que les entrepôts figurent parmi les exemples cités. Toutefois, il a été décidé de ne pas étendre la liste des exemples, la suppression de la référence à la « livraison », dans les alinéas a) et b) du paragraphe 4, signifiant qu'un « entrepôt » utilisé à cette fin constituerait un établissement stable. L'expression couvrirait les « entrepôts commerciaux », dont l'espace peut, par exemple, être loué à d'autres entreprises. D'après le commentaire de l'OCDE, on suppose que les États contractants interprètent les termes énumérés « de telle sorte que ces installations d'affaires ne constituent un établissement stable que si elles répondent aux conditions stipulées au paragraphe 1 ». Au sujet de l'expression « siège de direction », le commentaire de l'OCDE précise qu'elle a été mentionnée séparément car il ne s'agit pas nécessairement d'un « bureau » et, « si la législation des deux États contractants ne distingue pas la notion de “siège de direction” de celle de “bureau”, l'expression “siège de direction” peut être omise dans leur convention bilatérale ». [par. 13]

5. Au sujet de l'alinéa f), qui précise que les mines, puits de pétrole ou de gaz, carrières ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles sont des établissements stables, le commentaire de l'OCDE indique que l'expression « tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles » doit être interprétée au sens large et inclut par exemple tout lieu d'extraction d'hydrocarbures sur terre ou en mer. L'alinéa f) ne mentionnant pas la prospection des ressources naturelles, sur terre ou en mer, c'est le paragraphe 1 qui permet de décider si les activités de prospection sont menées ou non par le biais d'un établissement stable. D'après le commentaire de l'OCDE :

« Comme, cependant, il n'a pas été possible d'adopter une position commune sur les questions fondamentales de l'attribution du droit d'imposer et de la qualification des revenus qui proviennent des activités de prospection, les États contractants peuvent décider d'insérer des dispositions spécifiques. Ils peuvent décider, par exemple, qu'une entreprise d'un État contractant, en ce

qui concerne ses activités de prospection de ressources naturelles dans un lieu ou une zone situés dans l'autre État contractant :

a) N'est pas considérée comme ayant un établissement stable situé dans cet autre État; ou

b) Est considérée comme exerçant ces activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet autre État; ou

c) Est considérée comme exerçant ces activités par l'intermédiaire d'un établissement stable dans cet autre État si la durée de ces activités dépasse une période de temps donnée.

Les États contractants peuvent, de plus, convenir de soumettre les revenus de ces activités à toute autre règle. » [par. 15]

6. Comme on l'a dit plus haut, l'expression de l'alinéa f) « tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles » est à interpréter au sens large. Plusieurs membres de pays en développement ont soutenu qu'à cette fin, les « bateaux de pêche » pouvaient être considérés comme le lieu d'extraction ou de prospection de ressources naturelles, le poisson constituant une ressource naturelle. Leur analyse consistait à dire que, même s'il était vrai que tous les lieux ou équipements désignés comme « établissement stable » dans les alinéas a) à e) du paragraphe 2 présentaient un certain degré de permanence ou constituaient des biens immeubles, les bateaux de pêche pouvaient néanmoins être considérés comme lieu servant à l'extraction de ressources naturelles, ce dernier terme n'étant pas nécessairement réservé aux minéraux contenus dans le sol. En fait, les bateaux de pêche pouvaient être comparés aux plates-formes mobiles de forage utilisées pour les opérations de forage en mer pour parvenir jusqu'aux huiles minérales ou au pétrole. Lorsque ces bateaux de pêche sont utilisés dans les eaux territoriales ou la zone économique exclusive de l'État côtier, les activités de ces bateaux pourraient constituer un établissement stable situé dans cet État. Mais d'autres membres ont estimé que cette interprétation permettait d'objecter que c'était là donner un sens trop large à l'expression « établissement stable » et à ce que signifierait normalement l'alinéa, et qu'en conséquence, à leur avis, des pays concluant un traité et souhaitant retenir cette interprétation visant les activités de pêche devraient expliciter la chose en en faisant une nouvelle catégorie distincte dans la liste figurant dans cet article. De ce fait, l'interprétation de la nature de cette activité relèverait des négociations entre États contractants.

Paragraphe 3

7. Ce paragraphe couvre une plus large gamme d'activités que le paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE qui est ainsi conçu : « Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois ». À l'alinéa a) du texte anglais, l'expression « installation project » utilisée par l'OCDE a été complétée par l'expression « assembly project », en plus des « activités de surveillance » s'exerçant sur un « chantier de construction ou de montage ». Autre différence avec le Modèle de convention de l'OCDE où il est dit qu'un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois, alors que le Modèle de convention des Nations Unies ramène cette durée à six mois. Dans des cas particuliers, des négociations bilatérales permettraient de réduire cette période de six mois à un délai qui ne soit pas inférieur à trois mois.

8. Des membres de pays en développement ont soutenu une version plus élaborée de l'alinéa a) aux termes de laquelle il y aurait aussi « établissement stable » :

« Lorsque [le] chantier temporaire ou [les] activités, faisant suite à la vente de machines ou d'équipement, se poursuivent pendant moins de six mois et que les frais payables pour ce chantier temporaire ou ces activités dépassent 10 p. 100 du prix des machines ou de l'équipement. »

Toutefois, d'autres membres du Groupe ont estimé que cette disposition ne constituerait pas une solution adéquate, en particulier si les machines étaient livrées par une autre entreprise que celle qui exécuterait les travaux de construction.

9. L'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5 traite de la fourniture de services, y compris les services de consultants qui ne sont pas visés précisément par le Modèle de convention de l'OCDE, à propos de la notion d'établissement stable. Le Groupe a été d'avis que les services de gestion et les services de consultants devraient être couverts du fait que la fourniture de ces services à des pays en développement par des sociétés de pays industrialisés met souvent en jeu des sommes considérables.

10. Au sujet de la limite de temps établie par les alinéas a) et b) du paragraphe 3 de l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies, quelques pays en développement auraient préféré voir supprimer complètement ces limites pour deux raisons principales : d'une part, parce que la construction, le montage et les activités similaires

pourraient, du fait de la technologie moderne, avoir une très brève durée et entraîner néanmoins des bénéfices considérables pour l'entreprise exerçant ces activités; d'autre part, parce que la période pendant laquelle le personnel étranger employé à ces activités séjourne dans le pays n'a pas de rapport avec la définition du droit, pour les pays en développement, d'imposer le revenu correspondant. D'autres membres de pays en développement ont estimé qu'il aurait fallu supprimer toute limite de temps car une telle limite pourrait facilement être utilisée par des entreprises des pays exportateurs de capitaux pour échapper à l'impôt dans les pays de la source. Certains ont été d'avis qu'il n'y avait aucune raison pour qu'un chantier de construction ne soit pas traité de la même façon que les artistes, les sportifs et les artistes du spectacle visés à l'article 17 du Modèle de convention de l'OCDE, qui sont imposés au lieu où s'exerce leur activité, quelle qu'en soit la durée. Toutefois, le but du traité était de favoriser le commerce international et le développement, et l'idée dont s'inspire la limite de temps était que les entreprises commerciales d'un État contractant soient encouragées à mettre en route des opérations préparatoires ou auxiliaires dans l'autre État contractant sans être immédiatement assujetties à l'impôt dans cet État, de manière à pouvoir assumer un engagement plus durable et plus important à un stade ultérieur.

11. À ce propos, le commentaire de l'OCDE fait observer ce qui suit :

« Le critère des [six] mois s'applique à chaque chantier. Pour déterminer la durée d'existence du chantier, il ne faut pas tenir compte du temps que l'entrepreneur a déjà passé sur d'autres chantiers qui n'ont aucun lien avec le premier. Un chantier de construction devra être considéré comme une unité, même s'il est basé sur plusieurs marchés, à condition qu'il constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique. Sous réserve de cette condition, un chantier de construction constituera une unité même si les commandes ont été passées par plusieurs personnes (par exemple, pour une rangée de maisons). Le seuil de [six] mois a pu donner lieu à des abus; ainsi, il a été parfois constaté que des entreprises (principalement des entrepreneurs ou des sous-traitants travaillant sur le plateau continental ou en liaison avec l'exploration et l'exploitation du plateau continental) fractionnaient leurs contrats en plusieurs éléments dont chacun portait sur une durée inférieure à [six] mois et était attribué à une société différente mais faisant partie du même groupe. Outre le fait que de tels abus puissent, selon les circonstances, donner lieu à l'application de dispositions légales ou de règles jurisprudentielles visant à contrecarrer l'évasion fiscale, les pays les plus préoccupés

par ces situations pourront y apporter des solutions dans le cadre de négociations bilatérales. » [par. 18]

« Un chantier existe à compter de la date à laquelle l'entrepreneur commence son activité y compris les travaux préparatoires exécutés dans le pays où la construction doit être édifiée, par exemple lorsqu'il installe un bureau d'étude pour la construction. En règle générale, le chantier continue d'exister jusqu'à ce que les travaux soient terminés ou définitivement abandonnés. Un chantier ne doit pas être considéré comme ayant cessé d'exister si les travaux ont été momentanément interrompus. Les interruptions saisonnières ou autres doivent entrer dans le calcul de la durée d'existence d'un chantier. Les interruptions saisonnières sont dues par exemple au mauvais temps. Les interruptions momentanées peuvent être motivées, entre autres, par un manque de matériaux ou des difficultés de main-d'oeuvre. Si, par exemple, un entrepreneur a commencé les travaux de construction d'une route le 1er mai, les a arrêtés le 1er [août] à cause des conditions atmosphériques ou d'un manque de matériaux, pour les reprendre le 1er [octobre] et les terminer le 1er [janvier] de l'année suivante, son chantier de construction doit être considéré comme un établissement stable, car un délai de [huit] mois s'est écoulé entre la date à laquelle les premiers travaux ont commencé (1er mai) et la date à laquelle ils ont été terminés (1er [janvier] de l'année suivante). Si une entreprise (entrepreneur général) qui s'est chargée d'exécuter l'ensemble des travaux d'un chantier sous-traite une partie des travaux à d'autres entreprises (sous-traitants), le temps passé par chaque sous-traitant sur le chantier doit être considéré comme temps consacré par l'entrepreneur général au chantier. Le sous-traitant lui-même a un établissement stable au chantier s'il y exerce son activité pendant plus de douze mois. » [par. 19]

« La nature même d'un projet de construction ou de montage peut obliger l'entrepreneur à déplacer son chantier continuellement, ou du moins périodiquement, à mesure que les travaux avancent. Ce serait le cas par exemple pour la construction d'une route ou d'un canal, le dragage d'un fleuve ou la pose de conduites. Il importe peu, dans ce cas, que l'équipe chargée des travaux ne soit pas présente pendant [six] mois sur un emplacement particulier. Les opérations exécutées sur chaque lieu particulier font partie d'un seul projet, et celui-ci doit être considéré comme un établissement stable si, dans son ensemble, il dure plus de [six] mois. » [par. 20]

12. L'alinéa b) vise les activités de services « seulement lorsque des activités de cette nature se poursuivent (pour le même projet ou un projet connexe) sur le territoire d'un État contractant pendant une ou des périodes représentant un total de plus de six mois dans les limites d'une période quelconque de douze mois ». Les mots « pour le même projet ou un projet connexe » ont été inclus parce qu'il serait inopportun de grouper des projets sans relations l'un avec l'autre en raison de l'incertitude qui risquerait d'en résulter et de la distinction fâcheuse qui se créerait entre une entreprise ayant par exemple un projet d'une durée de trois mois et une autre entreprise ayant deux projets chacun d'une durée de trois mois, se succédant l'un à l'autre. À ce propos, d'autres membres ont estimé que l'insertion d'une limite par « projet » entraînerait des manipulations trop faciles ou aurait une portée trop étroite car elle pouvait rendre toute imposition impossible dans le cas de plusieurs projets distincts mais successifs d'une durée de quatre ou cinq mois chacun.

13. Quelques experts de pays en développement ont estimé que, lors de négociations bilatérales, il serait possible d'insérer dans le paragraphe 3 une clause stipulant que les bateaux de pêche appartenant à une entreprise d'un État contractant et opérant dans les eaux territoriales de l'autre État contractant pourraient être considérés comme des établissements stables dans cet État. Cette clause pourrait n'être applicable que si les bateaux dépassaient un seuil donné (tonnage des prises de poisson ou autre critère).

14. Seuls les bénéfices provenant de services imputables à un établissement stable dans le pays de la source devraient être imposables par ce pays.

15. À propos de l'alinéa a) du paragraphe 3 de l'article 5, il convient de citer les passages suivants du commentaire sur le Modèle de convention de l'OCDE :

« Ce paragraphe stipule expressément qu'un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse [six] mois. Tout chantier qui ne remplit pas ces conditions ne constitue pas par lui-même un établissement stable, même s'il comprend une installation, par exemple un bureau ou un atelier au sens du paragraphe 2, liée à l'activité de construction. » [par. 16]

« L'expression "chantier de construction ou de montage" ne couvre pas seulement la construction de bâtiments, mais aussi celle de routes, de ponts ou de canaux, la pose de conduites ainsi que le terrassement et le dragage. L'expression englobe l'organisation et

la surveillance de la construction d'un bâtiment, si ces activités sont exercées par l'entrepreneur. Toutefois, l'organisation et la surveillance ne seront pas comprises dans cette expression si elles sont exercées par une autre entreprise dont les activités liées au chantier de construction en cause se bornent à organiser et à surveiller les travaux. Si cette autre entreprise dispose d'un bureau qu'elle utilise seulement pour l'organisation et la surveillance d'un chantier qui ne constitue pas un établissement stable, ce bureau ne constitue pas une installation fixe d'affaires au sens du paragraphe 1 parce que son existence n'a pas un certain degré de permanence. » [par. 17]

Paragraphe 4

16. Ce paragraphe reprend le paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE avec deux amendements de fond : la suppression de la référence à la « livraison », aux alinéas a) et b). La suppression de la référence à la livraison signifie qu'un « entrepôt » utilisé à cette fin constitue un établissement stable. D'ailleurs, un « entrepôt commercial » dont l'espace est loué à d'autres entreprises constitue aussi un établissement stable en vertu du paragraphe 2.

17. Le mot « livraison » a été supprimé parce que la présence d'un stock à livrer promptement facilite la vente du produit et en conséquence la réalisation, dans le pays hôte, de bénéfices par l'entreprise qui y possède l'installation. Il existe un lien continu en cette matière et donc la présence de telles disponibilités de marchandises devrait constituer un établissement stable, abstraction faite de la détermination du montant du revenu imputable à l'établissement stable. Quelques membres de pays développés n'étaient pas d'accord, faisant observer que, dans des circonstances normales, le revenu imputable à cette activité serait modique si la seule activité était la livraison et qu'en conséquence il serait inutile de s'écarter du Modèle de convention de l'OCDE.

18. Le Groupe a réfléchi longtemps à la question de savoir si l'on pouvait incorporer aux alinéas a) et b) du paragraphe 4 l'utilisation d'installations à des fins de « livraison » en tant qu'activité ne donnant pas lieu à un établissement stable, la raison principale étant que la « livraison de marchandises » figure dans les alinéas a) et b) du paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle de l'OCDE. On a fait observer que nombre de pays en développement avaient accepté de relever le seuil servant de critère pour un établissement stable, et que dans près de 75 pour cent des traités fiscaux conclus par les pays en développement, les alinéas a) et b) du paragraphe 4 de l'article 5 mentionnaient la

« livraison de marchandises », comme l'avait montré une étude réalisée en 1997. On ne peut pas ignorer le fait que l'omission de la « livraison de marchandises » dans les alinéas a) et b) du paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies est l'une des caractéristiques importantes qui le distingue du Modèle de convention de l'OCDE. D'autres ont avancé l'argument que même si la livraison de marchandises était traitée comme activité donnant lieu à un établissement stable, le revenu imputable à cette activité par elle-même serait modique. Mais, ont estimé d'autres membres, si cette activité de « livraison de marchandises » était considérée comme donnant lieu à un établissement fixe, les autorités fiscales auraient tendance à imputer un revenu à cette activité, qu'elle suscite ou non un revenu en réalité. On aurait donc le risque de procédures judiciaires longues et inutiles. Le Groupe d'experts n'est pas parvenu à se mettre d'accord pour modifier les dispositions des alinéas a) et b) du paragraphe 4 de l'article 5 pour y inclure la « livraison de marchandises » en tant qu'activité pouvant ne pas constituer un établissement stable. Les États contractants voudront peut-être, lorsqu'ils concluront des traités fiscaux bilatéraux, prendre en compte ces points de vue divergents.

19. L'alinéa f) a été ajouté au paragraphe 4 de l'article 5 en 1999. Dans le Modèle de convention de l'OCDE, l'alinéa f) stipule qu'« on considère qu'il n'y a pas établissement stable si ... une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire ». L'inclusion de l'alinéa f) du paragraphe a été réexaminée à nouveau sur les instances d'un membre d'un pays développé. Certains membres ont estimé pour leur part qu'il était difficile d'un point de vue administratif d'attribuer un revenu aux activités visées au paragraphe 4, et que, aucune des activités exposées dans les alinéas a) à e) ne constituant un établissement stable, il était difficile de voir pourquoi le fait de les combiner constituerait un établissement stable.

20. La partie du commentaire de l'OCDE qui porte sur l'alinéa f) du paragraphe 4 est la suivante :

« ... l'alinéa f) prévoit que le cumul des activités énumérées aux alinéas a) à e) dans la même installation fixe d'affaires ne doit pas être considéré comme constituant un établissement stable à condition que l'ensemble des activités exercées à la suite de ce cumul par l'installation fixe d'affaires garde un caractère préparatoire ou auxiliaire. Les dispositions du paragraphe 4 ont donc pour but d'éviter qu'une entreprise d'un État soit imposée

dans l'autre État si elle n'exerce dans cet autre État que des activités de caractère purement préparatoire ou auxiliaire.» [par. 21]

« Comme on l'a déjà indiqué au paragraphe 21 ci-dessus, le paragraphe 4 a pour objet de prévoir les exceptions à la définition générale du paragraphe 1 lorsqu'il s'agit d'installations fixes d'affaires dont les activités ont en général un caractère préparatoire ou auxiliaire par rapport à l'ensemble des activités de l'entreprise. Par conséquent, suivant l'alinéa f) du paragraphe 4, le fait que des activités énumérées aux alinéas a) à e) du paragraphe 4 sont exercées cumulativement dans une installation fixe d'affaires ne signifie pas qu'on est en présence d'un établissement stable. Tant que les activités exercées cumulativement par cette installation fixe d'affaires n'ont qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire, on ne saurait considérer qu'il y a établissement stable. Les cumuls d'activités ne doivent pas être considérés d'après des règles rigides, mais en fonction des circonstances. Il convient d'interpréter le critère du "caractère préparatoire ou auxiliaire" de la même façon que le critère fixé à l'alinéa e) (cf. paragraphes 24 et 25 ci-dessus). Lorsqu'une entreprise dispose de plusieurs installations fixes d'affaires au sens des alinéas a) à e), il n'y a pas à tenir compte de l'alinéa f), à condition que ces installations soient séparées les unes des autres du point de vue de leur emplacement et de leur organisation car dans ce cas chaque installation d'affaires doit être considérée séparément et isolément pour rechercher s'il y a ou non établissement stable. Les États qui souhaitent autoriser un cumul des activités énumérées aux alinéas a) à e), sans rechercher si ce cumul répond ou non au critère du caractère préparatoire ou auxiliaire, ont la faculté de le faire en supprimant à l'alinéa f) les mots "à condition" jusqu'à "auxiliaire". » [par. 27]

21. Le commentaire du Modèle de l'OCDE précise que les activités mentionnées au paragraphe 4 « sont considérées comme des exceptions à la définition générale énoncée au paragraphe 1 » et « ne constituent pas des établissements stables, même si l'activité est exercée dans une installation fixe d'affaires ». On y souligne que « toutes ces activités ont pour trait commun d'être en général des opérations préparatoires ou auxiliaires » et que « les dispositions du paragraphe 4 ont donc pour but d'éviter qu'une entreprise d'un État soit imposée dans l'autre État si elle n'exerce dans cet autre État que des activités de caractère purement préparatoire ou auxiliaire ». Le commentaire poursuit :

« L'alinéa a) ne vise que le cas dans lequel une entreprise acquiert l'usage d'installations destinées à entreposer [ou] à exposer [...] ses propres marchandises. L'alinéa b) concerne le stock proprement dit de marchandises et stipule que celui-ci ne sera pas traité comme un établissement stable s'il est maintenu aux fins d'entreposage [ou] d'exposition [...]. L'alinéa c) couvre le cas d'un stock de marchandises appartenant à une entreprise et qui font l'objet d'une transformation par une seconde entreprise au nom ou pour le compte de la première entreprise. La référence au lieu d'affaires ayant pour objet de réunir des informations, que l'on trouve à l'alinéa d), vise entre autres le cas du bureau de journal qui n'est qu'un des prolongements de l'entreprise mère. En prévoyant une exemption pour cette catégorie de bureau, on ne fait qu'étendre la notion de "simple achat". » [par. 22]

« L'alinéa e) stipule qu'une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise exerce uniquement une activité qui a pour elle un caractère préparatoire ou auxiliaire n'est pas un établissement stable. La rédaction de cet alinéa rend inutile une longue énumération d'exceptions. De plus, l'alinéa apporte une exception générale à la définition du paragraphe 1 et, en liaison avec ce paragraphe, donne un critère plus sélectif permettant de définir ce qui constitue un établissement stable. Il restreint dans une large mesure cette définition et exclut de son champ assez étendu un certain nombre de formes d'organisations commerciales qui, bien que leurs activités s'opèrent par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne doivent pas être considérées comme des établissements stables. On reconnaît qu'une telle installation d'affaires peut effectivement contribuer à la productivité de l'entreprise, mais les services précèdent de trop loin la réalisation effective des bénéfices pour qu'il soit possible d'attribuer à cette installation fixe d'affaires une partie quelconque de ces bénéfices. On peut citer, à titre d'exemple, les installations utilisées uniquement pour la publicité, ou pour fournir des informations, ou pour des recherches scientifiques, ou pour veiller à l'exécution d'un contrat portant sur un brevet ou un savoir faire (*know-how*) si ces activités ont un caractère préparatoire ou auxiliaire. » [par. 23]

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

d'affaires dont l'objet général est identique à celui de l'ensemble de l'entreprise n'exerce pas une activité préparatoire ou auxiliaire. Lorsque, par exemple, une entreprise a pour objet de veiller à l'exécution de contrats portant sur des brevets et du *know-how*, l'installation fixe d'affaires de cette entreprise qui exerce cette activité ne peut bénéficier des dispositions de l'alinéa e). Une installation fixe d'affaires dont la fonction est de gérer une entreprise, ou même seulement une partie d'une entreprise ou d'un groupement d'entreprises ne peut être considérée comme exerçant une activité préparatoire ou auxiliaire, car de telles activités de direction sont d'un niveau nettement supérieur. Si des entreprises ayant des ramifications internationales installent dans des États où elles ont des filiales des établissements stables, des représentants, ou des licenciés, un bureau dit "de direction" chargé de surveiller et de coordonner tous les services de l'entreprise sis dans la région intéressée, ce bureau de direction sera normalement réputé établissement stable, car il peut être considéré comme un bureau au sens du paragraphe 2. Lorsqu'une importante firme internationale a délégué toutes les fonctions de direction à ses bureaux de direction régionaux, de sorte que le siège central de la firme se borne à exercer une surveillance générale (ce qu'on appelle des entreprises polycentriques), les bureaux de direction régionaux eux-mêmes doivent être considérés comme "un siège de direction" au sens de l'alinéa a) du paragraphe 2. La fonction de direction d'une entreprise, même si elle ne couvre qu'un certain domaine des opérations de la firme, constitue une part essentielle des opérations de l'entreprise et ne peut donc en aucune façon être considérée comme une activité ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire au sens de l'alinéa e) du paragraphe 4. » [par. 24]

« Le fait pour une entreprise de disposer d'une installation fixe d'affaires pour fournir à sa clientèle les pièces détachées des machines qu'elle livre, ou d'entretenir ou de réparer ces machines, peut aussi constituer un établissement stable, car ces activités vont nettement au-delà de la simple livraison visée à l'alinéa a) du paragraphe 4. Étant donné que ces organisations de services après-vente exécutent une partie essentielle et notable des services de l'entreprise à l'égard de sa clientèle, leurs activités n'ont pas un simple caractère auxiliaire. L'alinéa e) ne s'applique que si les activités de l'installation fixe d'affaires ont un caractère uniquement préparatoire ou auxiliaire. Ce n'est pas le cas si, par exemple, l'installation fixe d'affaires ne fournit pas seulement des renseignements mais aussi des plans, etc., spécialement mis au

point pour répondre aux besoins de chaque client. Ce ne serait pas non plus le cas si un établissement de recherches s'occupait de fabrication. » [par. 25]

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

« Les installations fixes d'affaires mentionnées au paragraphe 4 ne peuvent être considérées comme des établissements stables tant que leurs activités présentent le caractère qui permet de supposer que l'installation d'affaires n'est pas un établissement stable. Ce sera le cas même si les contrats nécessaires pour créer et exercer les activités commerciales sont conclus par ceux mêmes qui sont responsables de l'installation d'affaires. Les salariés des installations d'affaires au sens du paragraphe 4 qui sont autorisés à conclure ces contrats ne peuvent être considérés comme des agents au sens du paragraphe 5. Tel serait le cas d'une installation de recherches dont le directeur est habilité à conclure les contrats nécessaires à l'exercice des activités de l'installation et qui exerce ce pouvoir dans le cadre des activités de l'installation. Il faut, toutefois, considérer qu'il y a établissement stable si l'installation fixe d'affaires qui exerce l'une des activités énumérées au paragraphe 4 les exerçait non seulement pour le compte de l'entreprise à laquelle elle appartient, mais aussi pour le compte d'autres entreprises. Si, par exemple, une agence de publicité dont dispose une entreprise se livrait aussi à des activités de publicité pour d'autres entreprises, elle serait considérée comme un établissement stable de l'entreprise dont elle dépend. » [par. 28]

« Si une installation fixe d'affaires au sens du paragraphe 4 ne peut être considérée comme un établissement stable, l'exception s'applique de même à l'aliénation de biens mobiliers faisant partie des actifs de l'installation d'affaires lorsque l'entreprise met fin à ses activités dans cette installation (cf. paragraphe 11 ci-dessus et paragraphe 2 de l'article 13). L'exposition de marchandises faisant partie des exceptions aux termes des alinéas a) et b), la vente des marchandises lorsque prend fin un congrès ou une foire commerciale est couverte par l'exception. Celle-ci ne s'applique

pas, naturellement, à la vente des marchandises qui n'ont pas été effectivement exposées au congrès ou à la foire commerciale' » [par. 29]

« Une installation fixe d'affaires utilisée à la fois pour des activités entrant au nombre des exceptions (paragraphe 4) et pour d'autres activités sera considérée comme un établissement stable unique et sera imposable pour ces deux catégories d'activités. Ce sera le cas, par exemple, d'un magasin ouvert pour la livraison de marchandises, mais qui pratique aussi des ventes. » [par. 30]

Paragraphe 5

22. Il est généralement admis, en principe, qu'une entreprise doit être considérée comme ayant un établissement stable dans un État s'il y existe une personne agissant pour son compte dans certaines conditions, quand bien même l'entreprise ne dispose pas dans cet État d'une installation fixe d'affaires au sens des paragraphes 1 et 2. Le paragraphe 5 donne le droit d'imposition à cet État si la personne agissant pour l'entreprise est un agent dépendant et si diverses autres conditions sont réunies. Les agents dépendants, qui peuvent être des personnes physiques ou des sociétés, constituent généralement un établissement stable de l'entreprise s'ils exercent pour cette dernière une des activités qui constitueraient un établissement stable aux termes du Modèle si l'entreprise les exerçait elle-même.

23. Un agent dépendant ne constitue un « établissement stable » que s'il utilise les pouvoirs dont il dispose de manière répétée, et non pas seulement dans des cas isolés. Dans le commentaire de l'OCDE, on lit ce qui suit :

« L'expression "de pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise" ne restreint pas l'application du paragraphe à un agent concluant des contrats littéralement au nom de l'entreprise; le paragraphe s'applique aussi à un agent qui conclut des contrats qui engagent l'entreprise même si ces contrats ne sont pas effectivement conclus au nom de l'entreprise. Les pouvoirs permettant de conclure des contrats doivent couvrir les contrats qui ont trait aux opérations constituant les activités propres de l'entreprise. Il importerait peu, par exemple, que la personne ait le pouvoir d'engager du personnel pour l'entreprise afin de l'aider dans les activités qu'elle exerce pour l'entreprise, ou qu'elle soit autorisée à conclure au nom de l'entreprise des contrats analogues n'ayant trait qu'à des opérations internes. De plus, les pouvoirs doivent être habituellement exercés dans l'autre État; il convient de

se référer à la situation commerciale réelle pour déterminer si tel est ou non le cas. Une personne autorisée à négocier tous les éléments et détails d'un contrat de manière à obliger l'entreprise peut être considérée comme exerçant ses pouvoirs "dans cet État", même si le contrat est signé par une autre personne dans l'État où est située l'entreprise. Étant donné qu'en vertu du paragraphe 4, une installation fixe d'affaires dont l'objet est limité à ceux qui sont énumérés audit paragraphe est réputée ne pas constituer un établissement stable, toute personne dont les activités se limitent à ces objets ne constitue pas non plus un établissement stable.» [par. 32 et 33]

24. Avec l'inclusion de l'alinéa b), le paragraphe 5 s'écarte notablement du paragraphe 5 de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE, et la portée en est nettement plus large : le Groupe a estimé que la disposition du Modèle de l'OCDE était trop étroite, du fait qu'elle restreint le type d'agent qui serait considéré comme constituant un établissement stable d'une entreprise non résidente, l'exposant à être imposée dans le pays de la source. Des membres de pays en développement ont fait observer qu'une formule trop étroite risquerait d'encourager la fraude fiscale en permettant à un agent dépendant dans les faits de se donner pour agissant en son nom propre. Le Groupe a interprété l'expression « pouvoir ... de conclure des contrats au nom de l'entreprise » de l'alinéa a) du paragraphe 5 de l'article comme signifiant que l'agent est légalement habilité à obliger l'entreprise dans des activités commerciales, et non pas à des fins exclusivement administratives (par exemple pour un bail, un contrat de fourniture d'électricité ou d'embauche de personnel).

25. Pour le Groupe d'experts, l'alinéa b) du paragraphe 5 était à interpréter comme signifiant que si toutes les activités liées aux ventes se déroulaient hors de l'État d'accueil et que seule la livraison par un agent se déroulait sur son territoire, cette situation ne donnait pas lieu à un établissement stable. Mais si des activités liées aux ventes (publicité, promotion des ventes) sont également menées dans cet État pour le résident (que ce soit ou non par l'entreprise elle-même ou par ses agents dépendants) et qu'elles ont contribué à faire vendre des marchandises, il peut y avoir là un établissement stable.

Paragraphe 6

26. Ce paragraphe ne correspond à aucune disposition du Modèle de convention de l'OCDE. Le Groupe l'a inclus parce qu'il a eu le sentiment unanime que la définition donnée par l'OCDE de

l'établissement stable ne couvre pas suffisamment certains aspects du commerce d'assurance. Des experts de pays en développement avaient fait observer que si un agent d'assurance était indépendant les bénéfices ne seraient pas imposables, conformément aux dispositions suggérées au paragraphe 7 de l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies (sur la base du paragraphe 6 de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE); si l'agent n'était pas indépendant, aucun impôt ne lui serait applicable du fait qu'en général les agents d'assurance ne disposent pas du pouvoir de conclure des contrats, comme le voudraient les dispositions suggérées à l'alinéa 5 a) (sur la base du paragraphe 5 de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE). Ces experts avaient estimé qu'il serait souhaitable d'imposer les bénéfices d'assurance dans le pays où les primes étaient versées, abstraction faite de la situation de l'agent. Ils ont en conséquence suggéré que le Modèle de convention des Nations Unies comporte une disposition spéciale pour le commerce d'assurance. Toutefois, une telle imposition repose sur l'hypothèse que la personne (employé ou représentant) par l'intermédiaire de laquelle les primes sont perçues et les risques assurés habite dans le pays où le risque est situé.

27. Une fois l'accord réalisé sur le principe d'une disposition spéciale pour l'assurance, la discussion du Groupe a principalement porté sur les cas où la représentation se faisait par l'entremise d'un « agent indépendant ». Des experts de pays en développement estimaient souhaitable de décider que, dans ce cas, il existe un établissement stable en raison de la nature des opérations d'assurance, du fait que les risques sont situés sur le territoire de l'État revendiquant la compétence fiscale et de la possibilité, pour certaines personnes, de représenter une entreprise d'assurance à temps partiel en ayant la « qualité d'agent indépendant », ce qui rendrait difficile, en matière d'assurance, la distinction entre agents dépendants et indépendants. En revanche, les représentants de pays développés ont souligné que, lorsqu'il était question d'agent indépendant, l'assurance ne devait pas recevoir un traitement différent de celui, par exemple, de la vente de biens corporels. Ils ont aussi insisté sur la difficulté qu'il y aurait à évaluer le chiffre d'affaires total réalisé lorsque les opérations d'assurance sont traitées par un certain nombre de courtiers indépendants dans le même pays. Étant donné les différences de points de vue, le Groupe a décidé que les cas de représentation par des agents indépendants feraient l'objet de négociations bilatérales au cours desquelles on pourrait tenir compte des méthodes de vente de l'assurance et d'autres aspects des opérations d'assurance dans les pays considérés.

Paragraphe 7

28. La première phrase de ce paragraphe reprend intégralement le paragraphe 6 de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE, avec un certain nombre de remaniements rédactionnels d'importance secondaire. Le commentaire du texte de l'OCDE est libellé comme suit :

« Une entreprise d'un État contractant qui effectue des opérations commerciales par l'intermédiaire d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant ne peut être imposée dans l'autre État contractant à raison de ces opérations si l'agent agit dans l'exercice normal de ses activités... Il va de soi que cet agent, représentant une entreprise distincte, ne peut constituer un établissement stable de l'entreprise étrangère; on a néanmoins jugé utile de faire figurer dans l'article le paragraphe [7] pour plus de clarté et de précision. » [par. 36]

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

- a) Elle est indépendante de l'entreprise, à la fois juridiquement et économiquement, et
- b) Elle agit dans le cadre ordinaire de son activité lorsqu'elle agit pour le compte de l'entreprise. » [par. 37]

« L'indépendance d'une personne par rapport à l'entreprise qu'elle représente s'apprécie en fonction de l'étendue des obligations qui lui incombent à l'égard de l'entreprise. Si les activités commerciales qu'elle exerce pour le compte de l'entreprise sont soumises à des instructions détaillées de celle-ci, ou à un contrôle général de cette entreprise, cette personne ne peut être considérée comme indépendante de l'entreprise. Un autre critère important consistera à rechercher si le risque de l'entrepreneur doit être supporté par la personne ou par l'entreprise qu'elle représente. Une filiale ne doit pas être considérée comme dépendante de la société mère pour la seule raison que le capital appartient à cette dernière. On ne peut dire qu'une personne agit dans l'exercice normal de ses propres activités si, à la place de l'entreprise, elle accomplit des actes qui relèvent économiquement de la sphère de ladite entreprise plutôt que de celle de ses propres opérations commerciales. Si, par exemple, un commissionnaire ne se contente pas de vendre les biens ou marchandises d'une

entreprise en son nom propre, mais agit aussi habituellement à l'égard de cette entreprise comme agent permanent disposant des pouvoirs de conclure des contrats, il sera censé constituer pour cette activité particulière un établissement stable, puisqu'il agit ainsi en dehors de l'exercice habituel de ses propres opérations commerciales (c'est-à-dire celles d'un commissionnaire), à moins que ses activités ne se bornent à celles qui sont énumérées à la fin du paragraphe 5... » [par. 38]

29. Dans l'édition de 1980 du Modèle de convention des Nations Unies, la deuxième phrase du paragraphe 7 se lisait comme suit :

« Toutefois, lorsque les activités d'un tel agent sont exercées exclusivement ou presque exclusivement pour le compte de cette entreprise, il n'est pas considéré comme un agent indépendant au sens du présent paragraphe. » (Cette phrase avait été ajoutée au paragraphe correspondant du Modèle de convention de l'OCDE.)

30. Il a été considéré que cette phrase, dans ce libellé, donnait naissance à des situations anormales. Il y a des raisons de penser que, avec ce libellé, si le nombre d'entreprises pour lesquelles travaillait un agent jouissant d'un statut indépendant tombait à une, il n'était plus considéré comme jouissant d'un statut indépendant. En 1999, on a jugé nécessaire d'éliminer cette anomalie et le doute qui pesait sur la situation, en rédigeant la deuxième phrase comme suit :

« Toutefois, lorsque les activités d'un tel agent sont exercées exclusivement ou presque exclusivement pour le compte de cette entreprise, et que sont convenues ou imposées entre cette entreprise et cet agent, dans leurs relations commerciales et financières, des conditions qui sont différentes de celles qui auraient été convenues entre entreprises indépendantes, il n'est pas considéré comme un agent indépendant au sens du présent paragraphe. »

31. Dans la nouvelle rédaction, on a précisé que pour déterminer qu'un agent ne jouissait pas « d'un statut indépendant », il faudrait prendre en compte l'intégralité des relations commerciales et financières entre l'entreprise et l'agent et en conclure qu'elles sont différentes de ce qu'on attendrait des relations entre entreprises indépendantes dans une opération normale. Dans cette rédaction, donc, si le nombre d'entreprises pour lesquelles un agent travaillerait en tant qu'agent jouissant d'un statut indépendant tombe à une seule, le fait par lui-même ne le ferait pas changer de statut et perdre son statut indépendant.

Paragraphe 8

32. Ce paragraphe 8 reprend le paragraphe 7 de l'article 5 du Modèle de convention de l'OCDE. Le commentaire du Modèle de l'OCDE est libellé comme suit :

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

« Toutefois, une filiale constituera un établissement stable pour la société mère dans les conditions prévues au paragraphe 5 qui sont applicables à toute autre société n'ayant aucun lien avec la société mère, c'est-à-dire si la filiale ne peut être considérée comme un agent indépendant au sens du paragraphe [7] et si elle dispose de pouvoirs, qu'elle exerce habituellement, lui permettant de conclure des contrats au nom de la société mère. Les conséquences seront les mêmes que pour toute autre société indépendante de la société mère à laquelle est applicable le paragraphe 5. » [par. 41]

« Les mêmes règles devraient être appliquées aux activités qu'une filiale exerce pour toute autre filiale de la même société. » [par. 42]

Commentaires sur le chapitre III

IMPOSITION DES REVENUS

Article 6

REVENUS IMMOBILIERS

A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

1. L'article 6 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 6 du Modèle de convention de l'OCDE.

2. L'imposition des revenus immobiliers doit avoir pour objectif l'imposition des bénéfices, et non pas celle des revenus bruts. Il convient donc de tenir compte des dépenses qu'implique le fait de tirer un revenu de biens immobiliers ou d'une exploitation agricole ou forestière. Cependant, cet objectif n'interdit pas la retenue à la source d'un impôt sur les loyers des biens immobiliers, fondé sur le revenu brut; dans ce cas, le taux de l'impôt doit tenir compte du fait que la location d'un bien immobilier implique des dépenses. Par ailleurs, une solution également satisfaisante consisterait, lorsqu'un impôt est perçu à la source sur le montant brut du loyer, à ce que le propriétaire des biens immobiliers puisse opter pour une imposition de ces biens sur une base nette au titre de l'impôt général sur le revenu. L'article 6 n'interdit pas à un pays qui impose les revenus provenant d'exploitations agricoles ou d'autres biens immobiliers sur la base d'une évaluation ou sur une base analogue d'appliquer cette méthode.

3. Des membres de pays en développement ont considéré que les dividendes versés par une société telle que celles qui sont visées au paragraphe 4 de l'article 13 devraient être traités comme revenus de biens immobiliers et donc entrer dans le champ de l'article 6. Cette opinion n'a toutefois pas recueilli l'assentiment de la plupart des autres membres.

4. On a fait observer que dans certains pays, une personne peut percevoir un revenu (le plus souvent un loyer) de bien immobilier alors qu'au lieu d'être propriétaire de ce bien, elle possède des parts de la société propriétaire du bien, ces parts lui donnant le droit d'utilisation ou de jouissance du bien. Les États contractants sont libres d'étendre la portée de l'article à ce type de revenu. Ils peuvent également élargir la portée de l'article 22 de manière que les parts de telles sociétés puissent être imposées par l'État de la source.

B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 6

Paragraphe 1

5. Ce paragraphe accorde le droit d'imposer le revenu des biens immobiliers (y compris les revenus d'une exploitation agricole ou forestière) à l'État de la source, c'est-à-dire à l'État dans lequel est situé le bien immobilier qui produit ce revenu. D'après le commentaire sur le paragraphe 1 de l'article 6 du Modèle de convention de l'OCDE, cette disposition « tient au fait qu'il y a toujours un lien économique très étroit entre la source du revenu et l'État de la source ».

6. Le commentaire de l'OCDE fait observer ce qui suit : « Bien que les revenus provenant des exploitations agricoles ou forestières soient inclus dans les revenus visés à l'article 6, les États contractants ont la faculté de décider, dans les conventions bilatérales qu'ils signent, que ces revenus seront considérés comme relevant de l'article 7. L'article 6 ne traite que des revenus qu'un résident d'un État contractant tire de biens immobiliers situés dans l'autre État contractant. Il ne s'applique donc pas au revenu de biens immobiliers situés soit dans l'État contractant dont le bénéficiaire est un résident au sens de l'article 4, soit dans un État tiers; les dispositions du paragraphe 1 de l'article 21 s'appliquent à un tel revenu. » [par. 1]

Paragraphe 2

7. En définissant la notion de biens immobiliers par référence au droit de l'État où le bien est situé, ainsi que le prévoit le paragraphe 2, on réduit les difficultés d'interprétations relatives à la question de savoir si un bien ou un droit doit être considéré ou non comme bien immobilier. En outre, le paragraphe énumère les biens et droits qui doivent toujours être considérés comme biens immobiliers. Inversement, le paragraphe spécifie que les navires, les bateaux et les aéronefs ne seront jamais considérés comme biens immobiliers. Aucune disposition spéciale n'a été prévue (le Modèle de l'OCDE n'en prévoit pas non plus) concernant le revenu des créances garanties par gage immobilier, cette question étant réglée dans le cadre de l'article relatif aux intérêts.

Paragraphe 3

8. Ce paragraphe précise que la règle générale énoncée au paragraphe 1 s'applique quelle que soit la forme d'exploitation des biens immobiliers.

Paragraphe 4

9. D'après le commentaire sur le Modèle de convention de l'OCDE, il ressort de ce paragraphe que « les dispositions des paragraphes 1 et 3 s'appliquent également aux revenus de biens immobiliers des entreprises industrielles, commerciales ou autres, et aux revenus des biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession indépendante ». Le commentaire poursuit :

« le droit d'imposition de l'État de la source a priorité sur le droit d'imposition de l'autre État et s'exerce aussi lorsque, dans le cas d'une entreprise, les revenus ne proviennent qu'indirectement de biens immobiliers. Ceci n'empêche pas que les revenus de biens immobiliers, s'ils sont obtenus par l'intermédiaire d'un établissement stable, soient traités comme revenus d'une entreprise, mais garantit que les revenus de biens immobiliers seront imposés dans l'État où ils se trouvent également dans le cas où ces biens ne font pas partie d'un établissement stable situé dans cet État. Il est aussi à noter que les dispositions de l'article ne préjugent pas l'application des règles du droit interne en ce qui concerne la manière dont les revenus des biens immobiliers doivent être imposés. » [par. 4]

Article 7

BÉNÉFICES DES ENTREPRISES

A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

1. L'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies comprend un certain nombre de dispositions reprises de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE soit inchangées soit substantiellement amendées, ainsi que quelques dispositions nouvelles.

2. La règle dite de « l'assimilation à une opération normale », incorporée dans le Modèle de convention de l'OCDE, est généralement admise. Suivant cette règle, les bénéfices imputables à un établissement stable sont ceux qu'il aurait réalisés s'il avait été une entité parfaitement indépendante, traitant avec son siège comme avec une entreprise entièrement distincte, aux conditions et aux prix du marché ordinaire. Les bénéfices ainsi imputables sont normalement les bénéfices qui apparaissent dans la comptabilité commerciale de l'établissement. Néanmoins, cette règle permet au fisc du pays dans lequel l'établissement stable se trouve situé de rectifier les comptes de l'entreprise, de façon à faire dûment apparaître les revenus que

l'établissement se serait acquis s'il s'agissait d'une entreprise indépendante traitant avec son siège dans des conditions d'opérations normales. L'application de la règle de l'assimilation à des opérations normales (c'est-à-dire à celles d'une entreprise indépendante) pour la répartition des bénéfices entre le siège et ses établissements permanents présuppose, pour la plupart des pays, que la législation interne autorise une décision sur la base de ce principe.

3. Elle revêt une importance particulière pour la solution du problème difficile et complexe des déductions que l'établissement stable peut être autorisé à faire. On accepte également dans l'ensemble que, dans le calcul des bénéfices d'un établissement stable, soient admises en déduction les dépenses engagées aux fins de l'activité de cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration, quel que soit le lieu où ces dépenses auront été encourues. En dehors de ce qui peut être considéré comme dépenses ordinaires, il existe certains types de paiements qui soulèvent des problèmes particuliers. C'est notamment le cas des intérêts, redevances, etc., acquittés par l'établissement stable à son siège au titre de prêts ou de licences d'exploitation octroyés à l'établissement par le siège. C'est également le cas des commissions (exception faite du remboursement de dépenses réelles) pour la prestation de certains services fournis par l'entreprise à l'établissement ou pour les activités de gestion exercées par l'entreprise. En pareil cas, on estime que ces versements ne doivent pas être admis en déduction dans le calcul des bénéfices de l'établissement stable. De même, les paiements analogues faits à l'établissement stable par le siège ne devraient pas être comptés dans les bénéfices imposables de l'établissement stable. En revanche, on doit autoriser, dans les déductions, la prise en compte d'une certaine fraction de ces paiements, par exemple intérêts et redevances, faits par l'entreprise à des tiers. On pourra se reporter à ce sujet aux commentaires de l'OCDE reproduits au paragraphe 19.

4. Selon le Modèle de convention de l'OCDE, seuls les bénéfices imputables à l'établissement stable sont imposables dans le pays de la source. Dans le Modèle de convention des Nations Unies, la règle de l'assimilation à une opération normale a été renforcée, dans certains cas, par le principe de la force d'attraction suivant lequel l'entreprise, dès lors qu'elle exerce ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans le pays de la source, est passible de l'impôt sur les bénéfices commerciaux réalisés dans ce pays et provenant d'opérations faites en dehors de l'établissement stable. De plus, les revenus non commerciaux de l'entreprise risquent de même d'être attirés vers le revenu imposable de l'établissement stable. Dans les cas où, en raison du

principe de la force d'attraction, les bénéfices d'une entreprise autres que ceux qui peuvent être imputés directement à l'établissement stable sont imposables dans l'État où l'établissement stable est situé, ces bénéfices doivent être déterminés de la même façon que s'ils étaient directement imputables à l'établissement stable.

5. Le Modèle de convention des Nations Unies ne reprend pas le paragraphe 5 de l'article 7 du Modèle de l'OCDE, qui stipule ce qui suit : « Aucun bénéfice n'est imputable à un établissement stable du fait qu'il a simplement acheté des marchandises pour l'entreprise ». Le Groupe d'experts n'a pas réussi à se mettre d'accord pour dire si des bénéfices devraient être imputables à un établissement fixe du fait qu'il a simplement acheté des marchandises, et a donc décidé d'inclure dans l'article 7 une note disant que la question devrait être réglée par voie de négociations bilatérales. Plusieurs membres de pays en développement estimaient que cette disposition pourrait être incluse dans l'article une fois modifiée de manière à préciser que dans le cas d'un établissement stable ayant des activités d'achat et autres, les bénéfices tirés des activités d'achat seraient à imputer à l'établissement stable. D'autres membres de pays en développement considéraient que la disposition était à omettre, car même lorsque la seule activité d'une entreprise dans le pays de la source est une activité d'achat, il peut exister dans ce pays un établissement stable, l'activité d'achat peut contribuer aux bénéfices globaux de l'entreprise, et une part de ces bénéfices pourrait parfaitement être imposée par ce pays. Les membres des pays développés étaient généralement favorables à l'inclusion du paragraphe 5 du Modèle de l'OCDE, sans modification.

6. Le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE s'accompagne des remarques préliminaires suivantes au sujet de l'article 7 :

« Cet article est, à bien des égards, la suite et le corollaire de l'article 5, qui définit le concept d'établissement stable. Le critère de l'établissement stable est couramment utilisé dans les conventions internationales de double imposition en vue de déterminer si un élément particulier du revenu doit ou non être imposé dans le pays où il est produit; mais ce critère ne fournit pas par lui-même une solution complète au problème de la double imposition des bénéfices industriels et commerciaux. ... [L]orsqu'une entreprise d'un État contractant exerce une activité industrielle ou commerciale dans l'autre État contractant, les autorités de ce second État doivent se poser deux questions avant d'imposer les bénéfices de l'entreprise : tout d'abord, l'entreprise a-t-elle dans leur pays un établissement stable? Dans l'affirmative,

quels sont éventuellement les bénéfices sur lesquels cet établissement stable doit être imposé? Ce sont les règles à appliquer pour répondre à cette seconde question qui constituent l'objet de l'article 7. Les règles permettant de calculer les bénéfices réalisés par une entreprise d'un État contractant qui effectue des opérations commerciales avec une entreprise de l'autre État contractant, lorsque les deux entreprises appartiennent au même groupe d'entreprises ou sont en fait sous le même contrôle, sont contenues dans l'article 9. » [par. 1]

« ... La question du critère à utiliser pour l'imputation des bénéfices à un établissement stable, et celle des règles à appliquer pour répartir des bénéfices provenant de transactions effectuées entre des entreprises placées sous un même contrôle, ont dû être traitées dans un grand nombre de conventions de double imposition, et on peut dire que les solutions adoptées ont en général été conçues selon un modèle standard. Il est reconnu de façon générale que les principes essentiels sur lesquels repose ce modèle standard sont bien fondés; on s'est donc contenté de les énoncer de nouveau, en y introduisant quelques légers amendements et quelques modifications visant essentiellement à les rendre plus clairs. Les deux articles comportent un certain nombre de directives. Ils ne fixent pas une série de règles précises correspondant à tous les types de problèmes qui peuvent se poser lorsqu'une entreprise d'un État réalise des bénéfices dans un autre État; ils ne pouvaient guère le faire, étant donné la nature de ces problèmes. À l'époque moderne, le commerce s'organise de façon extrêmement variée; il serait tout à fait impossible, dans les limites relativement étroites d'un article destiné à figurer dans une convention de double imposition, d'énoncer des règles exhaustives, propres à résoudre tous les types de problèmes qui peuvent se poser. Toutefois, comme ces problèmes risquent d'aboutir au maintien de la double imposition ou de la double exonération de certains bénéfices, il est préférable que les autorités fiscales conviennent de méthodes mutuellement acceptables pour traiter de ces problèmes en utilisant, le cas échéant, la procédure amiable prévue à l'article 25, plutôt que d'adopter des interprétations unilatérales de principes de base auxquels il faudrait adhérer malgré des divergences d'opinions avec les autres États. À cet égard, les méthodes utilisées pour résoudre certains des problèmes qui se posent le plus souvent sont examinées ci-dessous. » [par. 2]

B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 7

Paragraphe 1

7. Ce paragraphe reprend le paragraphe 1 de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE, complété par les dispositions des clauses b) et c). Lors de la discussion qui a précédé l'adoption de ce paragraphe par le Groupe d'experts, plusieurs experts de pays en développement ont déclaré adhérer au principe de la force d'attraction, mais vouloir en limiter l'application aux bénéficiaires des entreprises visés par l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE, sans l'étendre aux revenus du capital (dividendes, intérêts et redevances) visés par d'autres dispositions conventionnelles. Ils ont précisé que les ventes effectuées par l'entremise d'agents indépendants ne deviendraient pas imposables pour le commettant en vertu de ce principe, non plus que les activités d'achat. Certains experts de pays développés ont fait observer que la règle de la force d'attraction avait été jugée peu satisfaisante et qu'ils y avaient renoncé dans des conventions fiscales conclues récemment parce qu'il n'y avait pas lieu d'imposer des revenus provenant d'une activité qui n'avait aucun lien avec l'établissement et qui n'était pas, en soi, assez importante pour constituer elle-même un établissement stable. Ces experts ont également souligné que l'adoption d'une telle règle créerait pour les contribuables un climat d'incertitude. Des experts de pays en développement ont fait observer que l'adoption du principe de la force d'attraction faisait disparaître certaines difficultés d'ordre administratif en ce sens qu'elle évitait d'avoir à déterminer si telle ou telle activité était ou non liée à l'établissement stable ou si les revenus en cause lui étaient imputables. C'était notamment le cas pour les transactions opérées directement par le siège dans le pays, qui le sont cependant d'une manière analogue à celles qui sont effectuées par l'établissement stable. Toutefois, après un échange de vues, il a été proposé de limiter l'application du principe de la « force d'attraction » de telle sorte qu'il vise les ventes de marchandises et les autres activités commerciales de la manière suivante : si une entreprise a un établissement stable dans l'autre État contractant aux fins d'y vendre des marchandises, les ventes de même nature ou de nature analogue sont imposables dans ledit État, même si elles ne sont pas effectuées par l'intermédiaire de l'établissement stable; une règle analogue s'applique lorsque l'établissement stable est utilisé pour d'autres activités commerciales et que des activités de même nature ou de nature analogue sont exercées sans aucune liaison avec l'établissement stable.

8. Des membres du Groupe d'experts considéraient que la règle de la force d'attraction ne s'appliquerait pas lorsqu'une entreprise serait en

mesure de démontrer que les ventes de marchandises et autres activités commerciales sont menées pour des raisons autres que l'obtention des avantages de la convention fiscale. Il s'agit en l'occurrence de constater qu'une entreprise peut avoir des raisons commerciales légitimes de ne pas passer par l'intermédiaire de son établissement stable pour des ventes de marchandises ou autres activités commerciales.

9. Le commentaire portant sur la disposition correspondante du Modèle de l'OCDE contient ce qui suit :

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

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

pays déterminé, les autorités fiscales de ce pays devraient considérer une par une les diverses sources des bénéfices que l'entreprise tire de leur pays et appliquer à chacune le critère de l'établissement stable. Ceci ne préjuge naturellement pas les dispositions des autres articles. » [par. 5]

« C'est là, bien entendu, une question qui peut prêter à divergence de vues. Étant donné qu'il s'agit d'un problème important, il peut être utile d'exposer les arguments correspondant à chaque point de vue. » [par. 6]

« Mise à part la question fondamentale de la compétence fiscale, le principal argument opposé couramment à la solution recommandée ci-dessus est qu'elle risque de faciliter l'évasion fiscale. Selon cet argument, cette solution pourrait laisser à une entreprise la possibilité de créer, dans un pays déterminé, un établissement stable qui ne réalise pas de bénéfices, qui n'a nullement été conçu en vue de réaliser des bénéfices et dont la seule raison d'être est de contrôler une activité commerciale, parfois étendue, que l'entreprise exerce dans ce pays par l'intermédiaire d'agents indépendants par exemple. De plus, toujours selon cet argument, bien que l'ensemble de cette activité commerciale puisse être dirigé et organisé par l'établissement stable, il peut être difficile dans la pratique de prouver que tel est bien le cas. Si les taux d'impôt sont plus élevés dans ce pays que dans le pays où le siège central de l'entreprise est situé, cette dernière sera fortement tentée de faire en sorte qu'elle paie le minimum d'impôt dans l'autre territoire; ce que l'on reproche essentiellement à la solution recommandée ci-dessus, c'est qu'elle pourrait bien donner à l'entreprise le moyen d'atteindre ce résultat. » [par. 7]

« Mise à part encore une fois la question de l'étendue exacte de la compétence fiscale, le principal argument avancé en faveur de la solution recommandée est qu'elle permet d'adopter des méthodes d'administration simples et efficaces et qu'elle correspond mieux à la conduite courante des affaires. À l'époque moderne, l'organisation des affaires est fort complexe. Il existe, dans les pays Membres de l'OCDE, un grand nombre de sociétés dont chacune exerce des activités très diverses et notamment des activités industrielles et commerciales très étendues dans de nombreux pays. Il peut se faire qu'une telle société ait créé un établissement stable dans un second pays et effectuée, par l'intermédiaire de cet établissement, un volume appréciable d'affaires portant sur un type particulier d'articles manufacturés; il

peut se faire qu'une partie différente de la même société vende des produits ou articles manufacturés tout différents dans ce deuxième pays, par l'intermédiaire d'agents indépendants; il peut se faire enfin que la société ait de très sérieuses raisons pour adopter cette méthode

– des raisons fondées, par exemple, soit sur la structure historique de son activité, soit sur des motifs de convenance sur le plan commercial. Est-il opportun que les autorités fiscales poussent l'insistance jusqu'à vouloir rechercher minutieusement l'élément « bénéfice » de chaque transaction effectuée par l'intermédiaire d'agents indépendants, en vue d'ajouter ce bénéfice aux bénéfices de l'établissement stable? Un article ainsi conçu pourrait gêner sérieusement les opérations commerciales ordinaires, ce qui ne serait pas compatible avec les objectifs de la Convention. » [par. 8]

« Sans doute est-il vrai qu'une fraude fiscale pourrait être pratiquée en soustrayant clandestinement des bénéfices à un établissement stable et qu'il pourrait parfois être nécessaire de surveiller ces agissements; mais, lorsqu'on examine cette question, il faut conserver le sens des proportions et avoir présents à l'esprit les arguments qui viennent d'être exposés. Il ne s'agit naturellement en aucune façon de consacrer des pratiques abusives de ce genre ni de protéger une entreprise qui se rendrait ainsi coupable de fraude fiscale des conséquences que pourrait avoir pour elle la découverte de ce fait par les autorités fiscales intéressées. Il est pleinement reconnu que les États contractants doivent être libres d'utiliser toutes les méthodes à leur disposition pour lutter contre la fraude fiscale. » [par. 9]

« Pour les raisons exposées ci-dessus, on ne devrait pas donner trop de poids à l'argument selon lequel la solution recommandée pourrait susciter une aggravation des évasions fiscales de la part d'entreprises étrangères. On doit attacher beaucoup plus d'importance à la nécessité d'éviter autant que possible toute intervention dans l'organisation actuelle des affaires et à la nécessité de s'abstenir, auprès d'entreprises étrangères, de toute demande de renseignements par trop onéreuse. » [par. 10]

Paragraphe 2

10. Ce paragraphe reprend le paragraphe 2 de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE. Lors de l'examen de ce paragraphe, un expert d'un pays développé a fait observer que son pays se heurtait à certaines difficultés en raison de la façon variable dont étaient déterminés les

bénéfices qu'il convenait d'imputer à un établissement stable, notamment en ce qui concernait les contrats « clefs en main ». On a rappelé qu'aux termes d'un contrat clefs en main, un entrepreneur acceptait de construire une usine ou des installations analogues et de les livrer prêtes à fonctionner. Lorsque l'installation était prête, elle était livrée à l'acquéreur, qui pouvait alors commencer les opérations. Des problèmes fiscaux internationaux se posaient lorsque l'installation devait être construite dans un pays par un entrepreneur résidant dans un autre pays. Les activités effectives de construction exécutées dans un pays constituaient de toute évidence un établissement stable dans ce pays si elles étaient d'une durée suffisamment longue. Mais les contrats clefs en main étaient souvent conclus avant la création de l'établissement stable et comprenaient de nombreux éléments autres que les activités normales de construction. Ils comprenaient également l'achat d'outillage, la prestation de services d'architecture et d'ingénierie et la fourniture d'assistance technique. Ces derniers éléments, a-t-on expliqué, étaient parfois fournis avant que les activités de construction ne soient effectivement entreprises (et, par conséquent, avant la création de l'établissement stable au lieu de construction), fréquemment en dehors du pays où le lieu de la construction ou de l'établissement stable était situé.

11. La question se posait donc de savoir quelle part des bénéfices totaux du contrat clefs en main devait être imputée à l'établissement stable et était par conséquent imposable dans le pays où il était situé. Un expert d'un pays développé a déclaré qu'il connaissait des exemples dans lesquels des pays avaient cherché à imputer la totalité des bénéfices du contrat à l'établissement stable. Il estimait toutefois que seuls les bénéfices imputables aux activités exercées par l'établissement devraient être imposés dans le pays où cet établissement était situé, à moins que les bénéfices ne comprennent des éléments de revenu traités à part dans d'autres articles de la Convention, et ne soient imposables dans ce pays à ce titre.

12. Le Groupe a reconnu que le problème décrit ci-dessus était un problème complexe et prêtant à controverse, qui faisait intervenir de nombreuses questions liées, telles que les règles relatives à la source des revenus et les définitions d'établissement stable et des bénéfices d'entreprise. Il a estimé que le problème pouvait être vu en négociations bilatérales, mais n'a convenu d'aucun amendement pour le régler.

13. Des membres du Groupe d'experts estimaient que la dernière partie du paragraphe 2 était trop étroite, considérant qu'elle ne vise que les transactions entre l'établissement stable et le siège central, et ne prend pas en compte les transactions entre l'établissement stable et, par

exemple, d'autres établissements stables de la même entreprise. Les États contractants peuvent envisager à cette fin d'introduire les éclaircissements suivants :

« Dans chaque État contractant, il est imputé à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues. »

14. Même si le point controversé – la répartition des bénéfices entre différents établissements stables, à la différence de la répartition entre établissement stable et siège central – n'était pas en doute, il était généralement admis que ce sujet de préoccupation du Groupe d'experts était à exprimer clairement.

15. Comme il est dit au paragraphe 11 du commentaire du Modèle de l'OCDE, le paragraphe 2, dans sa rédaction actuelle, contient la directive centrale devant servir de base au calcul des bénéfices imputables à un établissement stable. On y retrouve l'idée, généralement entérinée dans les conventions bilatérales, que les bénéfices à imputer à un établissement stable sont ceux que cet établissement aurait réalisés si, au lieu de traiter avec son siège central, il avait traité avec une entreprise entièrement distincte aux conditions et aux prix du marché ordinaire. Cela correspond au « principe de pleine concurrence » envisagé dans les commentaires sur l'article 9. Normalement, les bénéfices ainsi déterminés seraient les mêmes que ceux auxquels les méthodes courantes de comptabilité industrielle ou commerciale devraient permettre d'aboutir. Le principe des prix de pleine concurrence s'étendant aussi à l'attribution des bénéfices que l'établissement stable peut retirer d'opérations avec d'autres établissements stables de l'entreprise, le paragraphe 2 sous sa forme existante est à interpréter comme spécifiquement applicable à de telles situations. Dans l'interprétation qui en est donnée, lorsqu'une entreprise d'un État contractant mène ses activités commerciales dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, on serait amené à imputer à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues mais de pleine concurrence, et traitant en tant qu'entité entièrement indépendante avec l'entreprise dont il est un établissement stable ou les autres établissements stables de cette entreprise.

16. Les parties pertinentes du commentaire de l'OCDE sur ce paragraphe se lisent comme suit :

« ... Le principe des prix de pleine concurrence s'étendait aussi à l'attribution des bénéfices que l'établissement stable peut retirer d'opérations faites avec d'autres établissements stables de l'entreprise mais les États contractants qui estiment que le paragraphe actuel ne couvre pas en fait ces opérations d'un caractère plus général peuvent, dans leurs négociations bilatérales, convenir d'une rédaction plus détaillée ou modifier le paragraphe 2 de la manière suivante :

“Sous réserve des dispositions du paragraphe 3, lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque État contractant, à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues.” » [par. 11]

« Dans la grande majorité des cas, la comptabilité commerciale de l'établissement stable – comptabilité généralement tenue par cette entreprise, ne fût-ce que parce qu'une organisation commerciale ou industrielle bien gérée a normalement intérêt à connaître la rentabilité de ses divers établissements – sera utilisée par les autorités fiscales pour déterminer les bénéfices que l'on peut imputer en propre à cet établissement. Exceptionnellement, il peut y avoir des cas où il n'y a pas de comptabilité distincte... Mais, lorsque cette comptabilité existe, elle constitue naturellement le point de départ des opérations d'ajustement lorsqu'un tel ajustement est nécessaire pour déterminer le montant des bénéfices à imputer en propre. Peut-être convient-il de souligner que la directive figurant au paragraphe 2 ne peut servir de justification aux administrations fiscales pour établir des bénéfices hypothétiques qui ne reposeraient sur rien; il est toujours nécessaire de partir de données réelles, telles qu'elles ressortent de la comptabilité commerciale de l'établissement stable et d'ajuster, le cas échéant, le montant des bénéfices obtenus à partir de ces données réelles. » [par. 12]

« Cela pose la question de savoir dans quelle mesure ces comptes sont fiables lorsqu'ils sont fondés sur des accords entre le siège et ses établissements stables (ou entre les établissements stables eux-mêmes). Il est évident que de tels accords internes ne peuvent être considérés comme des contrats juridiquement contraignants. Toutefois, dans la mesure où la comptabilité commerciale du siège et des établissements stables sont établis

symétriquement sur la base de ces accords et où ces accords correspondent aux fonctions exercées par les différents secteurs de l'entreprise, cette comptabilité commerciale pourrait être acceptée par les autorités fiscales. À cet égard, les comptes ne pourraient être considérés comme établis symétriquement à moins que l'évaluation des opérations effectuées ou les méthodes de répartition des bénéfices ou des dépenses dans les comptes de l'établissement stable ne correspondent exactement aux valeurs ou aux méthodes utilisées dans la comptabilité du siège dans la monnaie nationale ou dans la monnaie fonctionnelle utilisée par l'entreprise pour enregistrer ses transactions. Toutefois, lorsque la comptabilité commerciale est fondée sur des accords internes qui correspondent à des arrangements purement artificiels et non aux fonctions économiques réellement exercées par les différents secteurs de l'entreprise, il n'y a pas lieu de tenir compte de tels accords et la comptabilité doit être rectifiée en conséquence. Ce serait le cas si, par exemple, un établissement stable exerçant des activités de vente se voyait attribuer dans le cadre d'un tel accord interne le rôle de commettant (acceptant ainsi tous les risques et ayant droit à tous les bénéfices occasionnés par les ventes) alors qu'en fait l'établissement stable en question n'était autre qu'un intermédiaire ou un agent (courant des risques limités et n'ayant droit qu'à une part limitée des revenus correspondants) ou inversement s'il se voyait attribuer le rôle d'intermédiaire ou d'agent alors qu'en réalité il s'agissait d'un commettant.» [par. 12.1]

« À cet égard, il convient aussi de noter que le principe exposé au paragraphe 2 est subordonné aux dispositions contenues dans le paragraphe 3, notamment en ce qui concerne le régime applicable aux paiements qui, sous la dénomination d'intérêts, redevances, etc., sont versés par un établissement stable à son siège central au titre de prêts ou de licences d'exploitation que ce dernier lui a octroyés... » [par. 12.2].

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

détournés de l'établissement stable vers le siège central ou vice versa. » [par. 13]

« Dans ces cas, il conviendra ordinairement de substituer aux prix utilisés les prix habituels cotés sur le marché pour des marchandises identiques ou analogues livrées dans des conditions identiques ou analogues. Il est évident que le prix auquel des marchandises peuvent être achetées sur le marché libre varie avec la quantité requise et les délais de livraison; il devra être tenu compte de ces facteurs dans la détermination du prix de marché à utiliser. On se contentera de rappeler ici qu'une entreprise peut avoir des raisons commerciales parfaitement valables de facturer ses produits à des prix inférieurs à ceux du marché ordinaire; ce peut être par exemple une méthode commerciale parfaitement normale pour établir une position de concurrence sur un marché nouveau et, dans ce cas, on ne saurait y voir la preuve d'une tentative de détournement des bénéfices d'un pays vers un autre. Il peut également y avoir des difficultés dans le cas de spécialités produites par une entreprise et qui, toutes, sont vendues par l'intermédiaire de ses établissements stables; si, dans ces circonstances, il n'y a pas de prix sur le marché libre et que l'on juge peu satisfaisants les chiffres figurant dans la comptabilité, il peut être nécessaire de calculer par d'autres méthodes les bénéfices de l'établissement stable, par exemple en appliquant un taux moyen de bénéfice brut au chiffre d'affaires de l'établissement stable et en déduisant du chiffre ainsi obtenu le montant correct des dépenses exposées. Il est clair que de nombreux problèmes spéciaux de ce genre peuvent se poser dans des cas individuels, mais on devrait toujours adopter pour règle générale de déterminer les bénéfices imputés à un établissement stable d'après les comptes de cet établissement, dans la mesure où il tient une comptabilité qui représente la situation réelle. Si la comptabilité dont on dispose ne représente pas les faits réels, il faudra établir de nouveaux comptes, ou rectifier la comptabilité initiale, et les chiffres à utiliser à cet effet seront ceux du marché libre. » [par. 14]

« Plusieurs États considèrent qu'il y a réalisation de bénéfices imposables lorsqu'un bien – qu'il s'agisse ou non d'un stock de marchandises – faisant partie de l'actif d'un établissement stable situé sur leur territoire est transféré à un établissement stable ou au siège central de la même entreprise situé dans un autre État. L'article 7 permet à ces États d'imposer les bénéfices qui sont censés naître à la suite d'un tel transfert et ces bénéfices peuvent être déterminés comme il est indiqué ci-dessous. Dans les cas où un

tel transfert intervient, qu'il soit ou non permanent, la question se pose de savoir à quel moment il y a réalisation de bénéfices imposables. En fait, dans la pratique, lorsque ces biens ont une valeur marchande importante et sont susceptibles de figurer au bilan de l'établissement stable importateur, ou d'une autre partie de l'entreprise, au-delà de l'exercice durant lequel ils ont été transférés, la réalisation de bénéfices imposables n'interviendra pas nécessairement, en ce qui concerne l'ensemble de l'entreprise, dans l'exercice durant lequel a eu lieu le transfert. Or, le simple fait que ces biens quittent une juridiction fiscale peut déclencher l'imposition des réserves latentes y relatives, car la notion de réalisation dépend du droit interne des pays. » [par. 15]

« Lorsque les pays dans lesquels opèrent les établissements stables imposent les bénéfices imputables aux transferts internes dès qu'ils sont opérés, et alors même que leur réalisation effective n'interviendra qu'au cours d'un exercice commercial ultérieur, il y aura obligatoirement un décalage entre les impôts payés à l'étranger et l'imputation y relative dans le pays du siège de l'entreprise. Ce laps de temps entraîne un problème important, en particulier, lorsqu'un établissement stable transfère des immobilisations ou – en cas de liquidation – la totalité de ses biens d'exploitation au reste de l'entreprise dont il fait partie. Dans ces cas, il appartient au pays du siège de l'entreprise de rechercher, cas par cas, une solution bilatérale avec le pays de sortie lorsqu'il y a un risque important de surimposition... » [par. 15.1]

« Un autre problème important concerne le transfert de biens, tels que des créances douteuses, dans le contexte des activités bancaires internationales. À des fins de contrôle et de financement, des prêts peuvent être transférés de la succursale au siège ou d'une succursale à une autre. Selon le Comité des affaires fiscales, ces transferts ne devraient pas être reconnus lorsqu'il n'est pas possible de les considérer comme liés à des motifs commerciaux normaux, ni comme des transferts qui auraient eu lieu entre des entreprises indépendantes, par exemple lorsqu'ils n'ont lieu qu'à des fins fiscales dans le but de maximiser les allègements fiscaux que peut réclamer une banque. Dans ces cas, en effet, on ne peut considérer que ces transferts auraient eu lieu entre entreprises totalement indépendantes; par conséquent, ceux-ci n'auraient pas eu d'effet sur le montant des bénéfices qu'une telle entreprise indépendante aurait pu réaliser en traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont elle constitue un établissement stable. » [par. 15.2]

« Toutefois, il peut exister un marché commercial pour le transfert de tels prêts entre différentes banques, les conditions d'un transfert interne étant alors similaires à celles d'un transfert entre banques indépendantes. Un exemple d'un tel transfert serait celui où une banque fermerait une succursale donnée et devrait par conséquent effectuer le transfert des prêts de cette succursale soit au siège soit à une autre succursale. Un autre exemple est celui de l'ouverture d'une succursale dans un pays donné suivi du transfert à cette succursale, uniquement pour des raisons commerciales, des prêts antérieurement consentis aux résidents de ce pays par le siège ou par d'autres succursales. Dans la mesure où un tel transfert est reconnu au plan fiscal, on devrait considérer que le prêt a été transféré à sa juste valeur sur le marché libre à la date du transfert. Il doit être tenu compte d'un allègement pour la détermination du bénéfice de l'établissement stable, puisque entre des entités indépendantes, la valeur du prêt à la date du transfert aurait été prise en compte pour décider du prix à facturer et puisque les principes d'une saine comptabilisation requièrent que la valeur comptable de l'actif soit modifiée pour tenir compte de sa valeur au marché. (Cette question est examinée de manière plus approfondie dans le rapport du Comité intitulé "Attribution de revenu aux établissements stables".) » [par. 15.3] [Reproduit à la page R(13)-1 du volume II de la version du Modèle de convention de l'OCDE.]

« Lorsque des créances qui sont devenues douteuses sont transférées, il est important, dans le but d'accorder un allègement total mais non excessif pour une telle perte, que les deux autorités concernées aboutissent à un accord mutuel sur une base compatible pour accorder l'allègement. Dans ce cas, il devrait être tenu compte du point de savoir si la valeur de transfert, à la date du transfert interne, a été le résultat d'une erreur de jugement sur la solvabilité du débiteur ou si la valeur à cette date reflétait bien un jugement approprié de la situation du débiteur à ce moment. Dans le premier cas, il pourrait être approprié, pour le pays de la succursale auteur du transfert, de limiter l'allègement à la perte réellement subie par la banque dans son ensemble et, pour le pays bénéficiaire, de ne pas taxer le gain ultérieur apparent. Cependant, lorsque le prêt a été transféré pour des raisons commerciales entre deux parties de la banque et qu'après un certain temps il a augmenté de valeur, la succursale auteur du transfert devrait normalement bénéficier d'un allègement sur la base de la valeur réelle à la date du transfert. La situation est quelque peu différente lorsque l'entité bénéficiaire est le siège de la banque et est située dans un pays d'imputation. La

raison en est que normalement, le pays d'imputation basera l'imposition de la banque sur ses résultats mondiaux et accordera donc un allègement en tenant compte des pertes totales relatives au prêt, entre le moment où il a été conclu et celui où il a été finalement cédé. La succursale auteur du transfert devrait alors avoir droit à un allègement pour la période au cours de laquelle le prêt était en sa possession, suivant les principes ci-dessus. Le pays du siège évitera alors la double imposition par un crédit d'impôt correspondant à l'impôt supporté dans le pays d'accueil.» [par. 15.4]

Paragraphe 3

17. La première phrase du paragraphe 3 de l'article 7 reprend intégralement le texte du paragraphe 3 de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE. Le reste du paragraphe est constitué par de nouvelles dispositions formulées par le Groupe d'experts. Ces dispositions découlent d'une proposition faite par des experts de pays en développement, qui estimaient utile d'inclure toutes définitions et précisions nécessaires dans le texte, particulièrement en vue d'aider les pays en développement non représentés dans le Groupe. Quelques-uns de ces experts considéraient également qu'il convenait de faire figurer dans le texte d'une convention fiscale bilatérale des dispositions interdisant la déduction de certaines dépenses, de façon que les contribuables soient parfaitement au courant de leurs obligations fiscales. Au cours de la discussion, on a fait observer que des adjonctions au texte de l'OCDE assureraient que l'établissement stable puisse déduire les intérêts, redevances et autres dépenses encourues par le siège central pour le compte de l'établissement. Le Groupe a estimé que si les sommes facturées par le siège central tenaient compte de tous les frais, directs et indirects, il ne fallait pas admettre une imputation supplémentaire au titre des dépenses de direction et d'administration du siège central, car cela aurait pour effet de porter deux fois ces frais au débit du compte de l'établissement stable auprès du siège central. On a souligné qu'il importe de déterminer la méthode d'établissement des prix et les éléments du coût inclus dans ces prix. Lorsqu'on applique le cours international des opérations en gros, ce cours comprend normalement les frais indirects. Il a été généralement entendu, au sein du Groupe, qu'il convenait d'éviter toute double comptabilisation des coûts et des dépenses.

18. Les bénéficiaires commerciaux d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, sauf si l'entreprise traite des

affaires dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans ce deuxième État. Les bénéfices et gains de l'établissement seraient calculés dans ce cas, déduction faite de toutes les dépenses correspondant à l'activité commerciale, autres que les dépenses en capital qu'il n'est pas permis actuellement de déduire ou des dépenses d'ordre personnel ou autre que commercial, qu'il n'est pas possible de rapporter à l'activité de l'entreprise. Normalement, nombre de pays, lorsqu'ils examinent si une dépense commerciale peut donner lieu à déduction, prennent pour critère de savoir si la dépense en question a été engagée entièrement, exclusivement et nécessairement aux fins de l'activité. L'objectif fondamental est de garantir que la dépense dont la déduction est demandée pour la détermination des bénéfices imposables est une dépense congrue, imputable et nécessaire aux opérations commerciales. Il faut qu'il y ait entre la dépense et l'activité commerciale un lien tel que la dépense engagée soit justifiée par l'intérêt commercial, le fonctionnement harmonieux des activités, ou qu'elle ait facilité les opérations commerciales. Une fois établi selon ce critère qu'une dépense peut effectivement donner lieu à déduction, il faut examiner s'il existe des dispositions législatives expresses imposant un plafond monétaire ou autre au montant des dépenses pouvant donner lieu à déduction, dans le cas contraire les demandes de déduction seront à examiner dans leur intégralité, sans voir si le montant, ou son impact sur la rentabilité des opérations, reste raisonnable.

19. On peut utilement citer le commentaire de l'OCDE sur le paragraphe 3 de l'article 7 :

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

par l'établissement stable au titre des dépenses de l'entreprise qui sont attribuées à cet établissement stable ne peut être subordonnée à leur remboursement effectif par l'établissement stable. » [par. 16]

« On a parfois fait observer que la nécessité de concilier les paragraphes 2 et 3 posait des problèmes pratiques dans la mesure où, en vertu du paragraphe 2, les prix des transactions entre l'établissement stable et le siège doivent normalement être fixés dans des conditions de pleine concurrence et procurer à l'entité qui effectue le transfert le type de bénéfice qu'elle aurait pu s'attendre à réaliser si elle effectuait une transaction avec une entreprise indépendante, tandis que les termes du paragraphe 3 laissent entendre que la déduction des dépenses encourues pour l'établissement stable doit correspondre au coût effectif de ces dépenses, normalement sans y ajouter un élément de bénéfice. En fait, si l'application du paragraphe 3 peut poser des problèmes pratiques, en particulier pour ce qui est des principes de l'entreprise indépendante et des prix de pleine concurrence sur lesquels repose le paragraphe 2, il n'y a pas de différence de principe entre les deux paragraphes. Le paragraphe 3 indique que, dans la détermination des bénéfices d'un établissement stable, la déduction de certaines dépenses doit être autorisée tandis que le paragraphe 2 prévoit que les bénéfices déterminés conformément à la règle qui figure au paragraphe 3, et qui concerne la déduction des dépenses, doivent être ceux qu'une entreprise distincte exerçant les mêmes activités ou des activités similaires dans les mêmes conditions ou dans des conditions similaires aurait effectués. Par conséquent, si le paragraphe 3 fixe une règle applicable à la détermination des bénéfices de l'établissement stable, le paragraphe 2 suppose que les bénéfices ainsi déterminés correspondent à ceux qui auraient été réalisés par une entreprise distincte et indépendante. » [par. 17]

« En pratique, lorsqu'on applique ces principes à la détermination des bénéfices d'un établissement stable, la question peut se poser de savoir si une dépense particulière encourue par une entreprise peut vraiment être considérée comme effectuée dans l'intérêt de l'établissement stable, compte tenu des principes de l'entreprise distincte et indépendante énoncés au paragraphe 2. Il est vrai qu'habituellement des entreprises indépendantes chercheront à réaliser un bénéfice dans leurs transactions réciproques et que lorsqu'elles procèdent à des transferts d'actifs ou à des prestations de services

réciproques elles exigeront un prix correspondant à ce que le marché peut supporter, mais il existe aussi des circonstances dans lesquelles il n'est pas possible de considérer qu'un actif ou un service particulier aurait pu être obtenu d'une entreprise indépendante ou dans lesquelles des entreprises indépendantes acceptent de partager les coûts d'une activité conjointe d'entreprises pour leur bénéfice mutuel. Dans de tels cas, il peut être souhaitable de considérer les dépenses encourues par l'entreprise comme étant à la charge de l'établissement stable. La difficulté vient de la nécessité de distinguer les cas de ce type et ceux où une dépense encourue par une entreprise ne doit pas être considérée comme une dépense de l'établissement stable et où le bien ou service doit être considéré, en vertu du principe de l'entreprise distincte et indépendante, comme ayant été transféré entre le siège et l'établissement stable à un prix qui comporte un élément de bénéfice. La question qui doit être posée est de savoir si le transfert interne de biens et de services, qu'il soit temporaire ou définitif, est du genre de ceux que l'entreprise, dans le cours normal de ses activités, aurait facturés à une tierce personne au prix de pleine concurrence, c'est-à-dire en incluant normalement dans le prix de vente un bénéfice approprié.» [par. 17.1]

« La réponse à cette question sera affirmative si la dépense a été originairement exposée dans le cadre d'une fonction visant directement à réaliser un chiffre d'affaires sur un bien ou sur un service spécifique et à réaliser un bénéfice par le truchement d'un établissement stable. Par contre, la réponse sera négative si, à la lumière des faits et circonstances d'un cas particulier, il résulte que la dépense a été originairement exposée dans le cadre d'une fonction visant essentiellement l'optimisation des coûts de toute l'entreprise ou la promotion générale de son chiffre d'affaires. » [par.17.2]

« Lorsque des marchandises sont fournies, pour fins de revente, soit à l'état de produits finis, de matières premières ou de produits en cours de fabrication, il est normalement indiqué d'appliquer les dispositions du paragraphe 2 et, par conséquent, d'allouer à la division de l'entreprise qui effectue la fourniture un élément de profit calculé en fonction du prix de pleine concurrence. Il peut cependant y avoir des exceptions. Ainsi, les marchandises peuvent avoir été fournies non pour fins de revente, mais pour usage temporaire dans le cadre d'activités commerciales de telle sorte qu'il soit approprié pour chacune

des divisions de l'entreprise qui partagent l'utilisation de ces biens de n'en supporter qu'une partie du coût, c'est-à-dire, dans le cas d'équipement, la partie de la dépense d'amortissement qui se rapporte à l'usage de chacune de ces divisions... » [par. 17.3]

« Dans le cas de biens incorporels, les règles concernant les relations entre entreprises du même groupe (c'est-à-dire le versement de redevances ou les accords de partage des coûts), ne peuvent être appliquées aux relations entre des divisions d'une même entreprise. En fait, il peut être extrêmement difficile d'attribuer la "propriété" d'un bien incorporel à une seule division d'une entreprise et de prétendre que cette division devrait recevoir des redevances d'autres divisions comme si elle était indépendante. Puisqu'il n'y a qu'une entité juridique, il est impossible d'attribuer la propriété d'un bien à une division spécifique. De plus, il sera souvent difficile, en pratique, d'attribuer les coûts de création de biens incorporels à une seule division. Il peut donc être préférable de considérer que les coûts de création de droits intangibles sont attribuables à toutes les divisions de l'entreprise qui les utiliseront et que leurs coûts de création doivent être répartis en conséquence. Dans ce cas, il serait indiqué d'allouer les coûts réels de création de ces droits incorporels entre les différentes divisions d'une entreprise sans tenir compte d'un élément de profit ou de redevances. Les autorités fiscales doivent toutefois être conscientes que les effets négatifs éventuels des activités de recherche et de développement, tels la responsabilité légale du producteur et la pollution de l'environnement, doivent aussi être attribués aux différentes divisions de l'entreprise et donner lieu par conséquent, le cas échéant, à des versements compensatoires. » [par. 17.4]

« Le domaine des services est celui dans lequel des difficultés risquent de survenir lorsqu'on tentera de déterminer si, dans un cas donné, le coût d'un service spécifique doit être réparti entre les différentes divisions d'une entreprise soit en fonction du coût réel, soit en fonction du coût majoré d'un élément de profit représentant le bénéfice de la division qui fournit ce service. Il se peut que l'activité commerciale, ou une partie de celle-ci, corresponde à la fourniture de tels services et que des frais standard soient perçus pour ceux-ci. Dans ce cas, il sera généralement approprié de facturer un service pour un montant équivalent à celui qui serait facturé à un client indépendant. » [par. 17.5]

« Lorsque l'activité principale d'un établissement stable consiste à rendre des services spécifiques à l'entreprise dont il fait partie, que leur coût représente une fraction substantielle des dépenses de l'entreprise et que ces services lui procurent un avantage réel, le pays d'accueil peut exiger qu'une marge de bénéfice soit incluse dans le montant des coûts. Le pays d'accueil devra alors, dans la mesure du possible, éviter des solutions schématiques et se fonder sur la valeur que les services en question peuvent représenter dans les circonstances propres à chaque cas d'espèce. » [par. 17.6]

« Le plus souvent, cependant, la fourniture de services représente simplement une partie des fonctions administratives générales de l'ensemble de la société. Il en est ainsi, par exemple, lorsque l'entreprise a un programme de formation dont bénéficient les salariés de chacune de ses divisions. Il sera habituellement indiqué de considérer les coûts de tels services comme faisant partie des frais généraux d'administration de l'ensemble de l'entreprise, ceux-ci devant alors être répartis à leur coût réel entre les différentes divisions pour lesquelles ils ont été encourus sans que l'on procède à une majoration représentant le bénéfice d'une autre division. » [par. 17.7]

« Certaines considérations spéciales sont toutefois nécessaires pour les paiements qui, sous la dénomination d'intérêts, sont versés par un établissement stable à son siège central au titre de prêts que ce dernier lui a octroyés. Dans ce cas, la question principale n'est pas tant de savoir si des rapports créancier/débiteur sont admis à l'intérieur de la même entité juridique mais plutôt de décider si des prêts peuvent être rémunérés à des taux de pleine concurrence. Cette question se pose essentiellement pour deux raisons :

- D'un point de vue juridique, le transfert de la jouissance d'un capital, contre rémunération et promesse de restitution à l'échéance, est, en fait, un acte formel qui n'est guère compatible avec la véritable nature juridique de l'établissement stable;
- D'un point de vue économique, les dettes et créances internes peuvent se révéler inexistantes. En effet, dans l'hypothèse où l'entreprise serait exclusivement, ou de manière prépondérante, financée par du capital-actions, elle ne devrait pas être autorisée à facturer des intérêts qu'elle n'a manifestement pas supportés. S'il est vrai

que la symétrie des charges et des recettes ne faussera pas le résultat global de l'entreprise, il n'en reste pas moins que les résultats partiels risquent d'être modifiés arbitrairement. » [par. 18]

« Si les emprunts contractés par le siège d'une entreprise étaient exclusivement destinés à financer ses activités ou, de manière évidente et exclusive, l'activité d'un établissement stable donné, le problème se réduirait à une simple question de sous-capitalisation du bénéficiaire effectif de ces prêts. En réalité, les emprunts contractés notamment par le siège de l'entreprise ne serviront généralement que dans une certaine proportion aux besoins de celui-ci, car l'autre partie servira à doter les succursales d'un capital de base. » [par. 18.1]

« L'approche suggérée antérieurement dans ces commentaires, à savoir une répartition à la fois directe et indirecte des dettes effectives, s'est révélée irréalisable, notamment parce qu'elle n'était guère susceptible d'être appliquée de manière uniforme. Par ailleurs, il est notoire que la répartition indirecte des charges d'intérêts en totalité ou de la partie de ces intérêts qui reste après certaines imputations directes, se heurte à des difficultés pratiques. De plus, il est bien connu que la répartition directe des charges totales d'intérêts peut ne pas refléter de façon fidèle les coûts de financement de l'établissement stable puisque le contribuable est à même de contrôler l'endroit où les emprunts sont contractés et certains ajustements peuvent s'avérer nécessaires pour traduire la réalité économique. » [par. 18.2]

« Compte tenu des considérations qui précèdent, ... il serait préférable de rechercher une solution praticable qui tiendrait compte d'une structure de capital appropriée aussi bien à l'entreprise qu'aux fonctions qu'elle exerce. Ainsi, l'interdiction de déduire des charges liées à des prêts ou comptes fournisseurs internes demeurerait une règle d'application générale, sous réserve des problèmes spécifiques aux banques dont il est fait état ci-dessous. » [par. 18.3] (Cette question est examinée plus en profondeur dans les rapports du Comité intitulés "Attribution de revenus aux établissements stables" et "Sous-capitalisation"¹³.)

¹³ Reproduits aux pages R(13)-1 et R(4)-1 respectivement du volume II de la version du Modèle de convention de l'OCDE.

« Il est toutefois admis que certaines considérations spéciales peuvent être invoquées pour les versements d'intérêts effectués entre elles par différentes parties d'une même entreprise financière (une banque, par exemple) sur des avances, etc. (indépendamment du capital qui peut leur être alloué), car l'octroi et la perception d'avances constituent des opérations étroitement liées à l'activité ordinaire d'entreprises de ce genre. » [par. 19]

« Un autre cas est lié à la question de savoir s'il y a lieu de considérer qu'une fraction des bénéfices totaux d'une entreprise devrait être regardée comme le résultat d'une bonne gestion. Supposons le cas d'une société dont le siège central est établi dans un pays, mais qui exerce toutes ses activités industrielles ou commerciales par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans un autre pays. Dans le cas extrême, il pourrait arriver que seules les réunions du Conseil d'administration se tiennent au siège central et que toutes les autres activités de la société en dehors de celles qui comportent des formalités purement juridiques, s'exercent dans l'établissement stable. Dans ce cas, on pourrait en effet soutenir qu'une partie au moins des bénéfices de l'ensemble de l'entreprise est imputable à une gestion judicieuse et au sens des affaires dont font preuve les administrateurs; cette fraction de bénéfice de l'entreprise devrait donc être imputée au pays où est situé le siège central. Si la société avait été gérée par un organisme de gestion, il n'est pas douteux que cet organisme aurait demandé une rémunération pour ses services et cette rémunération aurait peut-être consisté en un simple pourcentage des bénéfices de l'entreprise. Mais, ici encore, quels que soient les avantages théoriques de cette méthode, des considérations pratiques militent fortement contre son adoption. Dans le cas évoqué, les dépenses de gestion seraient, bien entendu, déduites des bénéfices de l'établissement stable, conformément aux dispositions du paragraphe 3, mais si l'on considère le problème dans son ensemble, il ne semble pas qu'il puisse y avoir des raisons suffisantes pour aller encore plus loin en faisant entrer en ligne de compte à titre de déduction un montant fictif, représentant des "bénéfices dus à la gestion". Il n'y a donc pas lieu, dans les cas semblables au cas extrême évoqué ci-dessus, de tenir compte, dans la détermination des bénéfices imposables de l'établissement stable, de montants fictifs représentant les bénéfices dus à la gestion. » [par. 21]

« Il se peut évidemment que les pays où il est d'usage d'imputer une certaine part des bénéfices totaux d'une entreprise au siège central de l'entreprise à titre de bénéfices de bonne gestion désirent continuer à le faire. Aucune disposition de l'article ne vise à les en empêcher. Il résulte toutefois de ce qui est dit au paragraphe 21 ci-dessus qu'un pays où se trouve un établissement stable n'est nullement obligé, lors du calcul des bénéfices imputables à cet établissement stable, de déduire une somme censée représenter une fraction des bénéfices de gestion attribuables au siège central. » [par. 22]

« Il est fort possible qu'au cas où le pays dans lequel est situé le siège central d'une entreprise impute au siège central un certain pourcentage des bénéfices de l'entreprise au simple titre de bonne gestion, alors que le pays dans lequel l'établissement stable est situé ne le fait pas, le total des sommes imposables dans les deux pays qui en résulte soit plus élevé qu'il ne devrait. Dans les cas de ce genre, le pays où se trouve le siège central de l'entreprise devrait prendre l'initiative d'effectuer tout ajustement dans le calcul des impôts à payer dans ce pays qui serait nécessaire pour qu'il n'existe aucune double imposition. » [par. 23]

« Il se trouve généralement qu'il existe, ou que l'on peut établir, une comptabilité appropriée pour chaque partie ou secteur de l'entreprise de sorte que les bénéfices et les dépenses, après avoir été ajustés s'il en est besoin, peuvent être imputés à une partie déterminée de l'entreprise avec un très haut degré de précision. Cette méthode d'imputation doit, en général, être adoptée de préférence lorsqu'il existe une possibilité suffisante de la mettre en pratique. Il y a cependant des cas où ce n'est pas possible et les paragraphes 2 et 3 n'entendent nullement impliquer que d'autres méthodes ne peuvent être valablement adoptées, en cas de besoin, en vue d'établir les bénéfices d'un établissement stable selon le critère de l'«entreprise distincte». Il se peut, par exemple, que pour déterminer les bénéfices d'une entreprise d'assurances, des méthodes de calcul spéciales, telles que celle consistant à appliquer des coefficients appropriés aux primes brutes versées par les titulaires de polices dans le pays considéré, puissent parfaitement convenir. De même, s'il s'agit d'une entreprise relativement modeste qui poursuit ses activités de part et d'autre d'une même frontière, il peut n'y avoir ni compte distinct pour l'établissement stable, ni possibilité d'en établir. Dans d'autres cas, il peut aussi arriver que les activités

de l'établissement stable soient si étroitement liées à celles du siège central qu'il serait impossible de les dissocier en se fondant strictement sur la comptabilité de la succursale. Lorsqu'il est d'usage, en pareil cas, d'évaluer les bénéfices de l'établissement stable, considéré comme entreprise indépendante, au moyen de critères appropriés, il semble raisonnable de continuer à appliquer cette méthode, encore que le résultat auquel elle aboutit puisse ne pas atteindre le degré de précision que donnerait la détermination du bénéfice sur la base d'une comptabilité adéquate. Même dans les cas où il n'est pas d'usage d'appliquer une telle méthode, il peut être nécessaire d'y recourir à titre exceptionnel et pour des raisons d'ordre pratique. » [par. 24]

20. Certains pays voudront peut-être noter qu'ils n'autorisent les déductions que dans la mesure où leur législation interne le leur permet.

21. La question de l'inclusion dans l'article 7 d'une disposition particulière analogue à celle du paragraphe 5 du Modèle de convention de l'OCDE, précisant qu'aucun bénéfice n'est imputé à un établissement stable du fait qu'il a « simplement acheté des marchandises » pour l'entreprise, a retenu assez longuement l'attention du Groupe d'experts. On a estimé que du fait qu'en vertu de l'article 5 n'est pas considéré comme établissement fixe un bureau ou local qu'une entreprise d'un État contractant utilise dans l'autre État contractant uniquement pour l'achat de marchandises, il y aurait très peu de cas où une entreprise ayant un établissement fixe s'occupant d'autres activités aurait également un local servant aux achats pour l'entreprise. On n'a toutefois pas jugé nécessaire de modifier de quelque manière les dispositions existantes, la question pouvant donc être vue en négociations bilatérales.

Paragraphe 4

22. Ce paragraphe reprend le paragraphe 4 de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE. Le commentaire de l'OCDE sur ce paragraphe est libellé comme suit :

« Dans certains cas, il est d'usage de calculer les bénéfices à imputer à un établissement stable non pas sur la base de la comptabilité séparée ou en faisant une estimation des bénéfices conformément au principe de l'entreprise distincte, mais simplement en répartissant les bénéfices totaux de l'entreprise selon diverses formules. Une telle méthode diffère de celles qui sont envisagées au paragraphe 2, car il s'agit non pas d'une

attribution de bénéfices selon le principe de l'entreprise distincte, mais d'une répartition des bénéfices totaux; en fait, elle peut aboutir à un résultat différent de celui que donnerait un calcul sur la base de la comptabilité séparée. Le paragraphe 4 indique clairement qu'un État contractant peut continuer à employer une telle méthode si elle est couramment adoptée dans ce pays, même si le montant qui en résulte peut parfois différer, dans une certaine mesure, de celui que donnerait une comptabilité séparée, à condition que l'on puisse équitablement considérer que le résultat obtenu est conforme aux principes contenus dans l'article. Il faut souligner, cependant, que de manière générale les bénéfices à imputer à un établissement stable doivent être déterminés par référence à la comptabilité de l'établissement stable si celle-ci reflète réellement la situation. On considère qu'une méthode d'imputation basée sur une répartition des bénéfices totaux convient en général moins bien qu'une méthode qui ne vise que les activités de l'établissement stable; elle ne devrait être utilisée que lorsque, à titre exceptionnel, elle a été traditionnellement employée de manière courante par le passé et que, de façon générale, les autorités fiscales comme les contribuables des pays intéressés la jugent satisfaisante. Il est bien entendu que le paragraphe 4 peut être supprimé lorsqu'aucun des États n'utilise une telle méthode. Cependant, lorsque les États contractants souhaitent pouvoir utiliser une méthode qui n'a pas été en usage dans le passé, il convient de le préciser en modifiant le paragraphe au cours des négociations bilatérales. » [par. 25]

« Les méthodes comportant une répartition des bénéfices totaux ont pour trait caractéristique qu'une certaine proportion des bénéfices de l'ensemble de l'entreprise est imputée à une partie de celle-ci, toutes les parties de l'entreprise étant censées avoir contribué à la rentabilité de l'ensemble sur la base du ou des critères adoptés. Ce qui différencie en général ces méthodes, ce sont les divers critères utilisés pour déterminer la proportion exacte du total des bénéfices. On peut [...] grouper les critères ordinairement employés en trois grandes catégories, selon qu'ils reposent sur les recettes de l'entreprise, sur ses dépenses ou sur la structure de son capital. Le premier groupe comprend les méthodes de répartition basées sur le chiffre d'affaires ou les commissions, le second celles basées sur les salaires et le troisième celles basées sur la fraction du fonds de roulement de l'entreprise attribuée à chaque succursale ou partie de

l'entreprise. Il est évidemment impossible de dire *in abstracto* qu'une méthode est par elle-même plus précise qu'une autre. Une méthode particulière sera plus ou moins appropriée selon les cas auxquels elle s'appliquera. Dans certaines entreprises, notamment celles qui fournissent des services ou fabriquent des spécialités avec une marge bénéficiaire élevée, le bénéfice net dépendra surtout du chiffre d'affaires. Pour les entreprises d'assurances, la méthode appropriée peut consister à effectuer une répartition des bénéfices totaux sur la base des primes versées par les titulaires de polices dans chacun des pays considérés. S'il s'agit d'une entreprise qui fabrique certains articles dont le prix de revient est élevé du fait des matières premières ou de la main-d'oeuvre utilisées, les bénéfices pourront dépendre plus étroitement des dépenses. Pour les banques et établissements financiers, la fraction du fonds de roulement total peut constituer le critère le plus adéquat. D'une manière générale, une méthode comportant une répartition des bénéfices totaux devrait permettre d'obtenir un chiffre de bénéfices imposables qui corresponde d'aussi près que possible au chiffre qu'on aurait obtenu sur la base de la comptabilité séparée; il ne serait pas opportun de chercher à ce propos à énoncer des directives particulières autres que la suivante, à savoir qu'il appartient à l'autorité fiscale, après consultation des autorités des autres pays intéressés, d'adopter la méthode qui, compte tenu de tous les faits connus, semble la plus apte à produire ce résultat. » [par. 27]

« L'emploi d'une méthode basée sur l'imputation à une partie d'une entreprise d'une certaine proportion du bénéfice total de l'ensemble pose évidemment un problème, celui de la méthode à utiliser pour calculer le bénéfice global de l'entreprise. Il se peut que ce problème soit résolu différemment selon la législation en vigueur dans les différents pays. Dans ce domaine, il serait impossible de trouver une solution en énonçant une règle rigide. On ne peut guère s'attendre à ce qu'il soit admis que les bénéfices à imputer soient ceux que fournissent les calculs effectués conformément à la législation d'un pays particulier; chaque pays intéressé devrait avoir le droit de calculer les bénéfices selon les dispositions de sa propre législation. » [par. 28]

Paragraphe 5

23. Le paragraphe 5 reprend le paragraphe 6 de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE. D'après le commentaire de l'OCDE, « on a voulu indiquer clairement, dans ce paragraphe, qu'une méthode d'imputation, une fois adoptée, ne devrait pas être modifiée simplement parce que, pour une certaine année, une méthode donne des résultats plus favorables. Les conventions de double imposition ont, entre autres, pour but de donner à une entreprise d'un État contractant certaines assurances au sujet du régime fiscal qui sera accordé à l'établissement stable qu'elle a dans l'autre État contractant ainsi qu'à la partie de l'entreprise, située dans le pays du siège, avec laquelle l'établissement stable est en rapport. Ainsi, [ce] paragraphe assure une certaine continuité et uniformité dans le régime fiscal. » [par. 31]

Paragraphe 6

24. Ce paragraphe reprend le paragraphe 7 de l'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE. Le commentaire de l'OCDE sur ce paragraphe est ainsi libellé :

« Bien qu'on n'ait pas jugé nécessaire de définir le terme "bénéfices" dans la Convention, il doit néanmoins être entendu que ce terme employé dans le présent article comme dans d'autres articles de la Convention a un sens large et comprend tous les revenus tirés de l'exploitation d'une entreprise. Cette acception générale correspond à l'emploi qui est fait du terme dans la législation fiscale de la plupart des pays membres de l'OCDE. » [par. 32]

« Cette interprétation du terme "bénéfices" crée toutefois un doute quant à l'application de la Convention. Si les bénéfices d'une entreprise incluent des catégories de revenus qui sont traités séparément dans d'autres articles de la Convention, comme les dividendes, on peut se demander si l'imposition de ces bénéfices est régie par les dispositions de l'article concernant les dividendes, etc., ou par les dispositions du présent article. » [par. 33]

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

l'article 6, le paragraphe 4 des articles 10 et 11, le paragraphe [4] de l'article 12 et le paragraphe 2 de l'article 21). » [par. 34]

« Il a paru néanmoins souhaitable d'énoncer une règle d'interprétation afin de préciser le champ d'application du présent article par rapport aux autres articles concernant une catégorie particulière de revenus. Conformément à la pratique généralement suivie dans les conventions bilatérales en vigueur, le paragraphe 7 donne tout d'abord la préférence aux articles consacrés aux dividendes, intérêts, etc. En conséquence, le présent article sera applicable aux revenus d'entreprise qui n'entrent pas dans les catégories de revenus couvertes par les articles spéciaux et, en outre, aux dividendes, intérêts, etc., qui, en vertu du paragraphe 4 des articles 10 et 11, du paragraphe [4] de l'article 12 et du paragraphe 2 de l'article 21, tombent sous le coup des dispositions du présent article [...] Il est entendu que les éléments de revenu visés par les articles spéciaux peuvent être imposés, compte tenu des dispositions de la Convention, soit séparément, soit comme bénéfices d'entreprise, conformément à la législation fiscale des États contractants. » [par. 35]

« Les États contractants restent libres d'adopter sur une base bilatérale des explications ou des définitions particulières concernant le terme "bénéfices", afin de mieux préciser la démarcation entre ce terme et la notion de dividende, par exemple. Il conviendrait notamment de le faire si, dans une convention en cours de négociation, des modifications ont été apportées aux définitions prévues dans les articles spéciaux concernant les dividendes, intérêts et redevances. De telles précisions pourront aussi être jugées souhaitables si les États contractants veulent souligner que, conformément à la législation fiscale de l'un ou des deux États, le terme "bénéfices" comprend des catégories spéciales de recettes, comme le revenu provenant de l'aliénation ou de la location d'une entreprise ou de biens mobiliers utilisés par une entreprise. À ce propos, il conviendra peut-être d'examiner s'il serait utile de prévoir également d'autres règles pour l'imputation de ces bénéfices spéciaux. » [par. 36]

« Il est également à noter que la définition du terme "redevances" au paragraphe 2 de l'article 12 du projet de Convention de 1963 et du Modèle de convention de 1977 comprenait les rémunérations "pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique".

La mention de ces rémunérations a subséquentement été supprimée de cette définition afin d'assurer que les revenus provenant de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique, incluant les revenus de la location de conteneurs, soient visés par les dispositions de l'article 7 plutôt que celles de l'article 12, un résultat que le Comité des affaires fiscales estime être approprié compte tenu de la nature de ces revenus.» [par. 37]

25. À propos du dernier paragraphe cité du commentaire de l'OCDE, il importe de noter que dans le Modèle révisé de convention des Nations Unies, les rémunérations payées « pour l'usage ou la concession d'un équipement industriel, commercial ou scientifique » font l'objet d'un traitement différent. Ils continuent à relever de la définition des « redevances » visées au paragraphe 3 de l'article 12, et en vertu du paragraphe 6 de l'article, continuent donc à relever des dispositions de l'article 12 et non pas de l'article 7.

Article 8

NAVIGATION MARITIME, INTÉRIEURE ET AÉRIENNE

A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

1. L'article 8 du Modèle de convention des Nations Unies est présenté sous la forme de deux variantes : article 8 (option A) et article 8 (option B). L'article 8 (option A) reprend le texte de l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE. L'article 8 (option B) comporte d'importantes modifications de fond par rapport à l'article 8 du Modèle de l'OCDE en ce sens qu'il prévoit un régime différent pour les bénéfices tirés respectivement de la navigation aérienne et de la navigation maritime aux paragraphes 1 et 2. Les autres paragraphes (3, 4 et 5) reprennent les paragraphes 2, 3 et 4 de l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE, compte tenu d'un remaniement mineur au paragraphe 5.

2. En ce qui concerne les bénéfices des entreprises de transports maritimes, les experts de plusieurs pays développés ont défendu la position adoptée dans l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE. À leur avis, les entreprises de transports maritimes ne devaient pas être assujetties à la législation fiscale des nombreux pays auxquels s'étendaient leurs opérations; l'imposition dans l'État où était situé le siège de la direction effective de l'entreprise était préférable aussi du point de vue des diverses administrations fiscales. Si chaque pays imposait une fraction des bénéfices réalisés par une compagnie de

navigation, mais calculés selon les règles qu'il fixait, il se pourrait fort bien, selon ces experts, que la somme de ces fractions soit supérieure au revenu total de l'entreprise. Le problème était d'autant plus grave que les impôts dans les pays en voie de développement étaient souvent excessivement élevés, tandis qu'en revanche les bénéfices totaux des entreprises de transports maritimes étaient souvent très modestes.

3. La plupart des experts des pays en développement ont affirmé que leur pays n'était pas en mesure de renoncer au produit, si modeste fût-il, de l'impôt prélevé sur les entreprises de transports maritimes tant que leurs propres transports n'auraient pas pris plus d'ampleur. Ils ont reconnu toutefois qu'il était très difficile de calculer le bénéfice imposable dans ces conditions et de répartir les bénéfices entre les pays intéressés.

4. Les experts de certains pays développés ont jugé l'imposition à la source acceptable, mais ceux de nombreux pays développés ont déclaré qu'ils préféreraient encore le principe de l'imposition exclusive par l'État dans lequel est situé le siège de direction effective de l'entreprise. Aucun consensus n'ayant pu être réalisé sur une disposition au sujet de l'imposition des bénéfices des transports maritimes, le Groupe a décidé que cette question ferait l'objet de négociations bilatérales.

5. Les textes des deux variantes 8 (option A) et 8 (option B) font état du « siège de direction effective de l'entreprise », mais certains pays souhaiteront peut-être faire référence au « pays de résidence de l'entreprise ».

6. L'accord s'est fait, au sein du Groupe, pour recommander les textes 8 (option A) et 8 (option B) à titre de variantes. Toutefois, quelques membres n'ont pu accepter la variante 8 A, non plus d'ailleurs que la variante 8 B, en raison de l'expression « plus qu'exceptionnelles ». Ils ont soutenu que certains pays voudront peut-être imposer soit l'ensemble des bénéfices tirés de la navigation, soit l'ensemble des bénéfices des compagnies aériennes, de sorte que l'acceptation de ces variantes pourrait conduire à des pertes de recettes du fait du nombre limité des compagnies de navigation maritime ou aérienne dont la direction effective est située dans le pays. Le Groupe est convenu que, dans ces cas, la question de l'imposition devrait être réglée par voie de négociations bilatérales.

7. Un expert d'un pays en développement a suggéré d'élargir les dispositions de l'article 8 aux transports ferroviaires ou routiers. Comme il n'y a que peu de cas où les transports ferroviaires ou routiers pourraient donner lieu à double imposition, les États contractants

pourront s'ils le jugent nécessaire les mentionner en négociations bilatérales.

8. Des experts de pays en développement ont estimé que les activités de transports par voie navigable intérieure ne pouvaient, par définition, être considérées comme transports internationaux, et qu'en conséquence, le pouvoir fiscal (ou pouvoir d'imposition) devait être attribué exclusivement au pays de la source, où ces activités ont lieu. L'article 8 ayant trait à la « navigation maritime, intérieure et aérienne », les trois modes de transport visés peuvent bien évidemment donner lieu à des problèmes de double imposition. Les recettes tirées de transports par voie navigable intérieure peuvent également être sujettes à double imposition si un cours d'eau ou un lac servant à des transports commerciaux provient de plus d'un pays, le siège de l'établissement se trouvant dans un pays, et le trafic provenant de plus d'un pays. Il est donc possible que les transports par voie navigable intérieure donnent lieu à des problèmes de double imposition.

B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DES ARTICLES 8
(OPTION A) ET 8 (OPTION B)

Paragraphe 1 de l'article 8 (option A)

9. Ce paragraphe, qui reprend le texte du paragraphe 1 de l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE, a pour objet d'assurer que les bénéfices provenant des activités internationales de transport maritime et aérien ne sont imposés que dans un État. Il repose sur le principe que les bénéfices en question sont totalement exonérés d'impôt à la source et ne sont imposés que dans l'État où est situé le siège de direction effective de l'entreprise participant au trafic international. L'exonération d'impôt prévue dans le pays de la source pour les entreprises étrangères participant au trafic international repose dans une large mesure sur l'idée que le revenu de ces entreprises est acquis en haute mer; qu'en l'exposant à la législation fiscale de nombreux pays on risque de provoquer des doubles impositions ou, au mieux, des problèmes délicats de répartition, et qu'en l'exonérant d'impôt ailleurs que dans le pays du siège on s'assure que les entreprises ne seront pas taxées dans des pays étrangers si l'ensemble de leurs opérations se révèle non bénéficiaire. Des considérations similaires s'appliquent au trafic aérien international. Étant donné que de nombreux pays en développement ayant des eaux comme frontière ne disposent pas de compagnies de navigation résidant sur leur territoire, mais possèdent des ports fréquentés dans une mesure appréciable par des navires d'autres pays, ils sont traditionnellement

opposés au principe de l'exonération des bénéfices provenant de la navigation.

10. Dans le commentaire sur le paragraphe 1 de l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE, il est dit que dans certains cas, l'État contractant où se trouve le siège de direction effective peut ne pas être l'État dont est résidente l'entreprise qui exploite les navires ou aéronefs et que « certains États préfèrent conférer le droit d'imposition exclusive à l'État de la résidence ». Le commentaire suggère que ces États ont la faculté de substituer aux dispositions prévues une règle qui pourrait être la suivante : « Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans cet État. » Le commentaire continue en ces termes :

« En revanche, d'autres États préfèrent combiner les critères de la résidence et du siège de direction effective, en conférant le droit d'imposition en premier lieu à l'État où se trouve le siège de direction effective, l'État de la résidence éliminant, de son côté, la double imposition par l'application de l'article 23, pour autant que le premier État soit en mesure d'imposer la totalité des bénéfices de l'entreprise; lorsque cet État n'est pas en mesure de le faire, le droit d'imposition est conféré en premier lieu à l'État de la résidence. Les États qui souhaitent appliquer ce principe ont la faculté de substituer aux dispositions prévues une règle qui pourrait être la suivante :

“Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant provenant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs, à l'exception de ceux provenant de transports effectués par des navires ou des aéronefs exploités seulement entre des points situés dans l'autre État contractant, ne sont imposables que dans le premier État. Toutefois, si le siège de direction effective de l'entreprise est situé dans l'autre État et si celui-ci impose la totalité des bénéfices de l'entreprise provenant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs, les bénéfices provenant de cette exploitation, à l'exception de ceux provenant de transports effectués par des navires ou des aéronefs exploités seulement entre des points situés dans le premier État, sont imposables dans cet autre État.” » [par. 3]

« Les bénéfices visés sont tout d'abord les bénéfices que l'entreprise réalise grâce au transport de passagers ou de marchandises. Ainsi limitée, la disposition serait cependant exagérément restrictive, eu égard, d'une part, au développement de

la navigation maritime et aérienne et, d'autre part, à des considérations d'ordre pratique. La disposition couvre donc également d'autres catégories de bénéfices. Il s'agit des bénéfices qui, soit à cause de leur nature, soit à cause de leur étroite liaison avec les bénéfices directs du transport, sont susceptibles d'être rangés dans une même catégorie. Certaines de ces catégories de bénéfices sont mentionnées dans les paragraphes suivants.» [par. 4]

« Les bénéfices tirés de la location d'un navire ou d'un aéronef, tout armé et équipé, doivent être traités de la même manière que les bénéfices du transport des passagers ou de marchandises. Autrement, une grande partie des activités entrant dans le cadre de la navigation maritime ou aérienne tomberait en dehors du champ d'application de la disposition. Toutefois, c'est l'article [12], et non l'article 8, qui s'applique aux bénéfices provenant de la location coque nue d'un navire ou d'un aéronef sauf lorsqu'ils constituent une source occasionnelle de revenus pour une entreprise assurant l'exploitation internationale de navires ou d'aéronefs. » [par. 5]

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

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

« La disposition s'applique notamment aux activités suivantes :

- a) La vente de billets de passage pour d'autres entreprises;
- b) L'exploitation de services d'autobus reliant une ville à l'aéroport;
- c) La publicité et la propagande commerciale;
- d) Le transport de marchandises par camion entre un entrepôt et un port ou un aéroport. » [par. 8]

« Si une entreprise de transports internationaux s'engage, à l'occasion de tels transports, à livrer des marchandises directement

au destinataire dans l'autre État contractant, un tel transport intérieur est considéré comme faisant partie de l'exploitation internationale de navires ou d'aéronefs et est donc couvert par les dispositions de l'article. » [par. 9]

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

« Par contre, la disposition ne vise pas une activité manifestement distincte, telle que l'exploitation indépendante d'un hôtel, établissement dont les bénéfices sont du reste aisément déterminables. Il existe pourtant des cas où les conditions sont telles que la disposition doit s'appliquer même à une activité hôtelière, par exemple l'exploitation d'un hôtel n'ayant d'autre but que de fournir aux passagers en transit un logement pour la nuit, prestation dont le coût est compris dans le prix du billet de passage. En pareil cas, l'hôtel peut être considéré comme une sorte de salle d'attente. » [par. 11]

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

« Il peut être convenu bilatéralement que les bénéfices provenant de l'exploitation de navires se livrant à des activités de pêche, de dragage ou de remorquage en haute mer soient considérés comme des revenus couverts par les dispositions du présent article. » [par. 13]

« Les revenus d'investissements d'entreprises de navigation maritime intérieure ou aérienne (revenus de titres, d'obligations, d'actions ou de prêts, par exemple) sont soumis au traitement qui est normalement appliqué à cette catégorie de revenus. » [par. 14]

Paragraphe 1 de l'article 8 (option B)

11. Ce paragraphe reprend le paragraphe 1 de l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE avec la suppression des mots « de navires ou ». En conséquence, ses dispositions ne s'appliquent pas à l'imposition des

bénéfices de l'exploitation de navires en trafic international, mais sont applicables à l'imposition des bénéfices de l'exploitation d'aéronefs en trafic international. De ce fait, le commentaire sur le paragraphe 1 de l'article 8 A est pertinent pour ce qui est des aéronefs.

12. Cependant en ce qui concerne l'imposition des bénéfices des transports aériens en trafic international, plusieurs experts de pays en développement, tout en approuvant le consensus, ont souligné lors des discussions du Groupe qu'il n'avait pas été tenu compte des dépenses très substantielles que les pays en développement encourent pour la construction d'aéroports. Ils ont estimé qu'il semblerait plus raisonnable de situer la source géographique des bénéfices des transports internationaux au lieu de réservation des places de passagers ou du fret.

Paragraphe 2 de l'article 8 (option B)

13. Ce paragraphe permet l'imposition des bénéfices de l'exploitation de navires en trafic international dans le pays de la source si les opérations dans ce pays sont « plus qu'occasionnelles ». Il énonce une règle indépendante appliquée aux entreprises de transports maritimes, et n'est pas affecté par les dispositions des articles 5 et 7, relatifs aux bénéfices des entreprises régis par les règles de l'établissement stable. Il couvre ainsi à la fois les voyages réguliers ou fréquents et les voyages irréguliers ou isolés, à condition que ces derniers soient planifiés et ne soient pas simplement fortuits en la circonstance. Les mots « plus qu'occasionnelles » visent les voyages prévus ou planifiés d'un navire dans un pays donné pour y embarquer du fret ou des passagers.

14. Les bénéfices nets globaux devraient en général être déterminés par les autorités du pays où est située la direction effective de l'entreprise (pays de résidence). Les conditions précises de cette détermination pourraient être décidées au cours de négociations bilatérales. On pourrait alors, par exemple, décider si les bénéfices nets seraient déterminés avant toute déduction des abattements ou avantages spéciaux qui ne devaient pas être assimilés à des abattements pour dépréciation, mais pourraient être considérés comme des subventions accordées à l'entreprise. On pourrait également décider, au cours des négociations bilatérales, que les subventions directes versées à l'entreprise par un gouvernement devraient être incluses dans les bénéfices nets. La méthode à employer pour tenir compte des pertes éventuelles des années précédentes, aux fins de la détermination des bénéfices nets, pourrait être également définie au cours des négociations. À cette fin, le pays de résidence fournirait un certificat indiquant les bénéfices nets de l'entreprise provenant des transports maritimes et les montants de tous

postes spéciaux, y compris les pertes des années précédentes, qu'il aurait été décidé, au cours des négociations, d'inclure ou d'exclure aux fins de la détermination des bénéfices nets à répartir, ou de traiter de manière particulière aux fins de cette détermination. La répartition des bénéfices à imposer pourrait être faite en fonction d'une proportion fixée au cours des négociations bilatérales, de préférence la proportion des recettes de fret en sortie (déterminée de manière uniforme, commissions déduites ou non déduites). Le pourcentage de réduction de l'impôt calculé sur la base des bénéfices répartis vise à assurer un partage des recettes fiscales qui tienne compte de l'effort de direction et de capital ayant son origine dans le pays de résidence.

Paragraphe 2 de l'article 8 (option A) et paragraphe 3 de l'article 8 (option B)

15. Ces deux paragraphes reprennent le texte du paragraphe 2 de l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE. Cette disposition s'applique non seulement aux transports par voie navigable entre deux ou plusieurs pays, mais également aux transports par voie navigable qui seraient effectués par une entreprise d'un pays donné entre deux points situés dans un autre pays. La disposition n'exclut pas que les problèmes particuliers d'imposition que peut poser la navigation intérieure, notamment entre pays limitrophes, fassent l'objet d'un règlement spécial par voie d'accord bilatéral.

16. Au sujet des entreprises qui ne s'occupent pas exclusivement de navigation maritime, intérieure ou aérienne, le commentaire sur le paragraphe 2 de l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE précise :

« Si une entreprise a dans un pays étranger un établissement stable servant exclusivement à l'exploitation de ses navires ou aéronefs, il n'y a pas de raison de traiter cet établissement stable d'une autre manière que celui d'entreprises s'occupant exclusivement de navigation maritime, intérieure ou aérienne. »
[par. 19]

« Dans l'hypothèse où l'entreprise considérée a, dans un autre État, un établissement stable ne s'occupant pas exclusivement de navigation maritime, intérieure ou aérienne, l'application des dispositions prévues aux paragraphes 1 et 2 ne soulève pas non plus de difficultés. Si les navires transportent des marchandises de l'entreprise à son établissement stable situé dans un pays étranger, il convient en effet de considérer qu'aucune fraction du bénéfice réalisé par l'entreprise du fait qu'elle assure ses transports par ses propres moyens n'est à attribuer à l'établissement stable. Il doit en

être de même lorsque l'établissement stable dispose d'installations pour l'exploitation des navires ou aéronefs (par exemple, quais d'expédition) ou assure d'autres frais relatifs à ces transports (par exemple, frais de personnel). En ce cas, les dépenses de l'établissement stable afférentes à l'exploitation des navires, bateaux et aéronefs ne doivent pas être imputées à cet établissement stable, mais à l'entreprise elle-même dès lors qu'aucune part du bénéfice réalisé sur les transports ne profite à cet établissement stable. » [par. 20]

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

Paragraphe 3 de l'article 8 (option A) et paragraphe 4 de l'article 8 (option B)

17. Ces deux paragraphes, qui reprennent le paragraphe 3 de l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE, traitent du cas où le lieu de direction effective de l'entreprise se trouve à bord d'un navire ou d'un bateau. Le commentaire sur le paragraphe 3 de l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE précise à ce propos que « dans ce cas, l'impôt ne sera perçu que par l'État sur le territoire duquel se trouve le port d'attache du navire ou du bateau. Il est prévu que, si ce lieu ne peut être déterminé, l'impôt ne sera perçu que dans l'État contractant dont l'exploitant du navire ou du bateau est un résident. » [par. 22]

Paragraphe 4 de l'article 8 (option A) et paragraphe 5 de l'article 8 (option B)

18. Le paragraphe 4 de l'article 8 (option A) reprend le paragraphe 4 de l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE. De même, le paragraphe 5 de l'article 8 (option B) reprend ce paragraphe avec un remaniement consistant à remplacer les mots « du paragraphe 1 » par les mots « des paragraphes 1 et 2 ». Comme l'indique le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE :

« Diverses formes de coopération internationale existent dans le domaine de la navigation. Cette coopération est réalisée au moyen d'accords de pool ou d'autres conventions du même genre

qui règlent, suivant certains principes, la répartition des recettes (ou des bénéfices) de l'activité exercée en commun. » [par. 23]

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

“mais uniquement à la fraction des bénéfices ainsi réalisés qui revient à chaque participant au prorata de sa part dans l'entreprise commune”. » [par. 24]

Article 9

ENTREPRISES ASSOCIÉES

A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

1. L'article 9 du Modèle de Convention des Nations Unies reprend l'article 9 du Modèle de convention de l'OCDE, à l'exception d'un nouveau paragraphe 3. Comme il est dit dans les commentaires de l'OCDE, « cet article traite des ajustements de bénéfices qui peuvent être effectués à des fins fiscales lorsque des transactions ont été conclues entre des entreprises associées (sociétés mères et leurs filiales et sociétés placées sous contrôle commun) dans des conditions autre que celles de pleine concurrence ». [par. 1] Il est à rapprocher de l'article 25, relatif à la procédure amiable, et de l'article 26, relatif à l'échange de renseignements.

2. L'application du principe de l'assimilation à des opérations normales (c'est-à-dire aux opérations d'entreprises indépendants) pour la répartition des bénéfices entre entreprises associées présuppose, pour la plupart des pays, que la législation interne autorise une décision sur la base de ce principe.

3. Pour ce qui est des prix de transfert (des marchandises, de la technologie, des marques de fabrique, de commerce ou de service, et des services) entre entreprises associées et des méthodes qui peuvent servir à déterminer le prix lorsque les transferts ont donné lieu à des conditions autres que de pleine concurrence, les États contractants suivront les principes définis dans les Principes applicables en matière de prix de transfert de l'OCDE. Ces conclusions représentent des principes internationalement admis, et le Groupe d'experts recommande de les suivre pour l'application du principe de pleine concurrence qui sous-tend cet article.

B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 9

Paragraphe 1

4. Ce paragraphe dispose que les autorités fiscales d'un État contractant peuvent, pour calculer les sommes imposables, rectifier la comptabilité des entreprises si, par suite des relations spéciales existant entre ces dernières, leurs livres ne font pas apparaître les bénéfices réels imposables qu'elles réalisent dans cet État. Il est évidemment normal de prévoir une rectification en pareil cas et le paragraphe n'appelle guère de commentaires. Les dispositions de ce paragraphe ne s'appliquent que lorsque des conditions spéciales ont été convenues ou imposées entre les deux entreprises. « Aucune rectification des comptabilités des entreprises associées n'est autorisée, si leurs transactions se sont déroulées aux conditions commerciales normales du marché libre (de pleine concurrence ou en toute indépendance). » [par. 2]

5. Le Groupe d'experts a introduit en 1999 une modification rédactionnelle dans le paragraphe 1, alignant la partie essentielle sur le libellé du Modèle de convention de l'OCDE. Avant la modification, il se lisait comme suit :

« ... les bénéfices qui, sans ces conditions, ... n'ont pas été réalisés... »

Cette partie du paragraphe 1 a été modifiée en 1999 et se lit comme suit :

« ... les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisées par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions... »

6. Comme le mentionne le rapport du Comité des affaires fiscales sur la sous-capitalisation¹⁴, il existe une relation entre les conventions fiscales et les règles nationales sur la sous-capitalisation qui a rapport à la portée de l'article. Comme il est dit dans le commentaire de l'OCDE :

« a) L'article n'empêche pas l'application des règles nationales sur ce point dans la mesure où leur effet est d'assimiler les bénéfices de l'emprunteur à ceux qui auraient été réalisés dans une situation de pleine concurrence;

b) L'article permet de déterminer non seulement si le taux des intérêts prévus dans un contrat de prêt est un taux de pleine

¹⁴ Adopté par le Conseil de l'OCDE le 26 novembre 1986 et reproduit à la page R(4)-1 du volume II de la version du Modèle de convention fiscale présentée sous forme de classeurs.

concurrence mais encore si ce qui est présenté comme un prêt peut être considéré comme tel ou doit être considéré comme une mise à disposition de fonds d'une autre nature et plus particulièrement comme une participation au capital social;

c) Les dispositions visant à réprimer la sous-capitalisation ne devraient pas normalement avoir pour effet de porter le montant des bénéfices imposables de l'entreprise nationale considérée à un niveau supérieur à celui que ces bénéfices auraient dû atteindre dans des conditions de pleine concurrence et qu'il y a lieu de suivre ce principe dans l'application des conventions fiscales existantes. » [par. 3]

Le commentaire continue ainsi :

« La question se pose de savoir si les règles de procédure spéciales adoptées par certains pays pour traiter des transactions entre entreprises associées sont conformes à la Convention. Ainsi, par exemple, on peut se demander si le renversement de la charge de la preuve ou les présomptions de toute sorte que l'on retrouve parfois dans le droit interne sont conformes au principe du prix de pleine concurrence. Plusieurs pays interprètent l'article de telle sorte qu'il n'empêche nullement le redressement des bénéfices en application des dispositions de la législation nationale dans des conditions différentes de celles prévues audit article, celui-ci ayant pour objet de faire entrer le principe de pleine concurrence dans le domaine des conventions fiscales internationales. De même, presque tous les pays membres considèrent que des demandes additionnelles de renseignements plus lourdes que celles qui sont normalement imposées, ou même un renversement de la charge de la preuve à cet égard, ne constitueraient pas des mesures discriminatoires au sens de l'article 24. Cependant, dans certains cas, l'application de la législation domestique de certains pays peut résulter en des ajustements aux bénéfices qui seraient différents de ceux obtenus par application des principes de l'article. L'article permet aux États contractants de traiter de ces questions en effectuant des ajustements corrélatifs (cf. ci-dessous) et par la voie de la procédure amiable. » [par. 4]

Paragraphe 2

7. Selon les termes du commentaire de l'OCDE, « La rectification de la comptabilité des transactions entre entreprises associées dans la situation envisagée au paragraphe 1 peut entraîner une double imposition économique (imposition de personnes différentes au titre d'un même

revenu), du fait que l'entreprise de l'État A dont les bénéfices sont redressés sera imposée sur un montant de bénéfices au titre desquels son entreprise associée de l'État B aura déjà été imposée. » On y fait observer ensuite que « Le paragraphe 2 prévoit que, dans ces conditions, l'État B procédera à un ajustement approprié de façon à supprimer la double imposition. » [par. 5].

Mais aux termes du commentaire de l'OCDE :

« ... un ajustement ne devra pas être opéré automatiquement dans l'État B du simple fait que les bénéfices ont été redressés dans l'État A; l'ajustement ne sera dû que si l'État B estime que le chiffre des bénéfices rectifiés correspond bien à celui qui aurait été obtenu si les transactions avaient été conclues en toute indépendance. Autrement dit, le paragraphe ne pourra pas être invoqué et ne devra pas être appliqué lorsque les bénéfices redressés d'une entreprise associée dépassent le niveau qu'ils auraient dû atteindre s'ils avaient été calculés correctement dans une situation de pleine concurrence. L'État B n'est donc tenu d'opérer un ajustement des bénéfices de l'entreprise associée que s'il considère que le redressement opéré dans l'État A est justifié dans son principe et dans son montant. » [par. 6]

« Le paragraphe ne spécifie pas la méthode à employer pour effectuer l'ajustement. Les pays membres de l'OCDE appliquent des méthodes différentes pour assurer dans ces cas le dégrèvement et les États contractants ont donc toute latitude pour fixer d'un commun accord les règles précises qu'ils veulent insérer dans l'article. Ainsi, certains États préféreront le système selon lequel, lorsque les bénéfices de l'entreprise X située dans l'État A sont redressés de façon que leur montant corresponde à celui qui aurait été atteint dans une situation de pleine concurrence, on opère l'ajustement en révisant l'imposition de l'entreprise associée Y de l'État B, qui inclut les bénéfices doublement imposés, de façon à réduire le bénéfice imposable d'un montant approprié. En revanche, d'autres États préféreront stipuler que, aux fins d'application de l'article 23, les bénéfices doublement imposés seront considérés pour l'entreprise Y de l'État B, comme revenus imposables dans l'État A; en conséquence, l'entreprise de l'État B a droit dans ce dernier État, en vertu des dispositions de l'article 23, à un dégrèvement au titre de l'impôt payé par son entreprise associée dans l'État A. » [par. 7]

« L'objet du paragraphe n'est pas de traiter ce qu'on pourrait appeler les "ajustements secondaires". Supposons qu'il y ait eu un

redressement des bénéfices imposables de l'entreprise X dans l'État A, conformément au principe posé dans le paragraphe 1 et, en outre, que les bénéfices de l'entreprise Y de l'État B aient été rectifiés conformément au principe énoncé dans le paragraphe 2. La situation ne sera cependant pas identique à celle qui aurait existé si les transactions avaient été conclues à des prix de pleine concurrence car, en fait, les fonds représentant les bénéfices qui ont été ajustés se trouvent dans les caisses de l'entreprise Y, et non dans celles de l'entreprise X. On pourrait faire observer que si les transactions avaient été conclues à des prix de pleine concurrence et si l'entreprise X avait voulu ensuite transférer ces bénéfices à l'entreprise Y elle l'aurait fait, par exemple, sous la forme d'un dividende ou d'une redevance (si l'entreprise Y est la société mère de l'entreprise X), ou encore sous la forme d'un prêt (si l'entreprise X est la société mère de l'entreprise Y) et que, dans ces conditions, il aurait pu y avoir d'autres conséquences fiscales (par exemple, la perception d'une retenue à la source), qui dépendent du type de revenu considéré et des dispositions de l'article applicable à ce revenu. » [par. 8]

« Ces ajustements secondaires, auxquels il faudrait procéder pour que la situation soit identique à celle qui aurait existé si les transactions avaient été conclues en toute indépendance, dépendent de circonstances de fait propres à chaque cas. ... [A]ucune disposition du paragraphe 2 n'empêche d'effectuer ces ajustements secondaires lorsqu'ils sont autorisés par la législation nationale des États contractants. » [par. 9]

« Le paragraphe ne répond pas non plus à la question de savoir s'il faut fixer un délai à l'expiration duquel l'État B ne serait plus tenu d'opérer un ajustement approprié des bénéfices de l'entreprise Y à la suite d'un redressement des bénéfices de l'entreprise X dans l'État A. Certains États considèrent que l'obligation de l'État B ne devrait pas être limitée dans le temps, autrement dit, que si loin dans le temps que remonte l'État A pour réviser ses bases d'imposition, l'entreprise Y devrait en toute équité avoir l'assurance qu'un ajustement approprié sera effectué dans l'État B. D'autres États estiment qu'un engagement illimité de ce genre ne serait pas raisonnable dans la pratique administrative. En conséquence, cette question n'a pas été abordée dans le texte de l'article mais les États contractants sont libres d'inclure, s'ils le désirent, dans leurs conventions bilatérales des dispositions qui limitent dans le temps l'obligation de l'État B d'opérer un ajustement approprié... » [par. 10]

« Si les parties intéressées ne sont pas d'accord sur le montant et la nature de l'ajustement approprié, la procédure amiable instaurée par l'article 25 devra être appliquée; les Commentaires relatifs à cet article contiennent un certain nombre de considérations applicables aux redressements de bénéfices des entreprises associées opérées sur la base du présent article (suite notamment à la rectification des prix de transfert) et aux ajustements corrélatifs qui doivent en découler en vertu du paragraphe 2 de celui-ci... » [par. 11]

8. Des membres du Groupe d'experts avaient fait observer qu'un ajustement corrélatif en vertu du paragraphe 2 pouvait être très coûteux pour un petit pays, qui pouvait envisager de ne pas inclure ce paragraphe 2 dans ses traités. Plusieurs experts ont répondu qu'ils voyaient dans les dispositions du paragraphe 2 un élément essentiel de l'article 9, et que si l'on ne stipulait pas cet ajustement corrélatif, on aboutirait à une double imposition, ce qui est contraire à l'objet de la Convention. Néanmoins, il était loisible à un pays d'examiner de près l'ajustement découlant du paragraphe 1 avant de décider si un ajustement corrélatif était nécessaire pour tenir compte du premier ajustement. Un autre expert a suggéré qu'on pouvait souhaiter supprimer l'obligation que pouvait avoir un État d'apporter un ajustement corrélatif au cas où l'autre État contractant a précédemment rectifié les prix de transfert. Il a fait remarquer qu'on pourrait trouver commode de remplacer « procède à un ajustement » par « peut procéder à un ajustement » et que les États contractants pourraient, dans leurs négociations bilatérales, utiliser l'expression qui leur conviendrait. Mais l'accord sur ce point ne s'est pas fait, et le libellé du paragraphe 2 demeure inchangé.

Paragraphe 3

9. Le Groupe d'experts a apporté en 1999 une modification à l'article 9 en y ajoutant un nouveau paragraphe 3. Le paragraphe 2 de l'article 9 fait obligation à un pays de procéder à « un ajustement approprié » (ajustement corrélatif) pour tenir compte de la rectification du prix de transfert effectuée par un pays en vertu du paragraphe 1 de l'article 9. Le nouveau paragraphe 3 stipule que les dispositions du paragraphe 2 ne s'appliquent pas lorsqu'une procédure judiciaire, administrative ou autre procédure légale, a abouti à une décision finale selon laquelle, du fait d'actions entraînant un ajustement des bénéfices en vertu du paragraphe 1, une des entreprises est passible d'une pénalité pour fraude, faute lourde ou défaillance délibérée. Autrement dit, si une décision finale a été prise à l'issue d'une procédure judiciaire, administrative ou autre procédure légale, établissant qu'en relation avec

l'ajustement des bénéfices en vertu du paragraphe 1, une des entreprises est sous le coup d'une pénalité pour fraude, faute lourde ou défaillance délibérée, il n'y a pas d'obligation de procéder à l'ajustement des bénéfices visé au paragraphe 2. Cette façon d'envisager les choses signifie qu'un contribuable peut être sous le coup de pénalités fiscales et non fiscales. Des pays membres pourront estimer que ces doubles pénalités sont trop dures. Des membres ont fait observer que les cas où on aurait ainsi une double pénalité seront très probablement exceptionnels, et que cette disposition ne serait pas appliquée dans le cours normal des choses.

Article 10
DIVIDENDES

A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

1. L'article 10 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE, à l'exception des dispositions du paragraphe 2, auxquelles des modifications de fond ont été apportées. L'article 10 concerne l'imposition des dividendes perçus par un résident d'un État contractant de sources situées dans l'autre État contractant. Le paragraphe 1 stipule que les dividendes sont imposables dans le pays de résidence, le paragraphe 2 qu'ils sont imposables dans le pays de la source, mais à un taux limité. Le terme « dividendes » est défini au paragraphe 3 comme comprenant généralement les actions de jouissance. Comme le fait observer le commentaire de l'OCDE, « pour les actionnaires, les dividendes constituent un revenu du capital qu'ils ont mis à la disposition de la société en tant qu'actionnaires ». Le paragraphe 4 précise que les paragraphes 1 et 2 ne s'appliquent pas aux dividendes se rattachant à un établissement stable du bénéficiaire situé dans le pays de la source, et le paragraphe 5 empêche en règle générale un État contractant d'imposer les dividendes versés par une société résidente de l'autre État contractant, sauf si ces dividendes sont payés à un résident de cet autre État, ou si ces dividendes sont rattachés à un établissement stable du bénéficiaire qui y est situé.

B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 10

Paragraphe 1

2. Ce paragraphe, qui reprend les dispositions du paragraphe 1 de l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE, dispose que les

dividendes peuvent être imposés dans l'État de résidence du bénéficiaire. Mais il ne dit pas que les dividendes doivent être imposés exclusivement dans cet État et laisse donc cette possibilité ouverte pour l'État où réside la société qui paie les dividendes, c'est-à-dire l'État où les dividendes ont leur origine (pays de la source). Lorsqu'on a entamé l'examen du Modèle de convention des Nations Unies, de nombreux experts de pays en développement ont estimé qu'en principe les dividendes ne devraient être imposés que par le pays de la source. À leur avis, si le pays de résidence et le pays de la source avaient tous deux le droit de percevoir l'impôt, le pays de résidence devrait accorder un plein crédit d'impôt, quel que soit le montant de l'impôt étranger à absorber, et, dans certains cas, un crédit d'impôt fictif. L'un de ces experts a souligné qu'il n'y avait pas de nécessité, pour un pays en développement, de renoncer à la retenue d'impôt à la source pour les dividendes, ou de réduire cet impôt, en particulier s'il offre des stimulants fiscaux et d'autres concessions. Le Groupe s'est néanmoins mis d'accord sur l'idée que les dividendes pouvaient être imposés par l'État de résidence du bénéficiaire. La pratique actuelle, dans les traités conclus entre pays en développement et pays développés, est de suivre cette idée. La double imposition est éliminée ou réduite grâce à une combinaison d'exemptions ou de crédits d'impôt dans le pays de résidence, et de taux de retenue réduit dans le pays de la source.

3. Selon le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE sur le paragraphe 1 de l'article 10,

« ... Le terme "payés" revêt un sens très large, la notion de payer signifiant : exécuter l'obligation de mettre des fonds à la disposition de l'actionnaire de la manière prévue par le contrat ou par les usages. » [par. 7]

« L'article ne traite que des dividendes versés par une société résidente d'un État contractant à un résident de l'autre État contractant. Ces dispositions ne s'appliquent donc pas aux dividendes payés par une société qui est un résident d'un État tiers, ni aux dividendes, payés par une société résidente d'un État contractant, qui sont imputables à un établissement stable qu'une entreprise dudit État possède dans l'autre État contractant. » [par. 8]

Paragraphe 2

4. Ce paragraphe reprend le paragraphe 2 de l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE avec quelques modifications, dont il est question ci-après.

5. Le Groupe d'experts a modifié en 1999 la disposition essentielle du paragraphe pour l'aligner sur celle du Modèle de l'OCDE. Avant cette modification, il était stipulé que ces dividendes sont aussi imposables dans l'État contractant dont la société payant les dividendes est un résident, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, la perception de l'impôt doit répondre à certains critères déterminés. La modification a consisté à disposer que si le bénéficiaire effectif des dividendes est un résident de l'autre État contractant, la perception de l'impôt doit répondre à certains critères déterminés. La même modification a été introduite au paragraphe 2 des articles 11 et 12, visant respectivement les intérêts et les redevances. Le but de la modification est de faire bénéficier de ces articles (les articles 10, 11 et 12) un bénéficiaire effectif qui est un résident de cet autre État contractant, sans tenir compte de la résidence d'un éventuel agent ou autre intermédiaire percevant ces revenus pour le compte du bénéficiaire effectif, tout en empêchant comme avant qu'en profite un bénéficiaire effectif qui n'est pas un résident de cet autre État contractant, même si l'intermédiaire percevant les revenus en est un résident. Bien que certains experts du Groupe aient exprimé des doutes sur les effets qu'aurait cette modification sur les pays en développement, en tant que pays qui imposaient les revenus provenant de dividendes sur la base des transferts de fonds, même après réexamen il a été considéré que la modification telle que proposée, alignée sur la disposition figurant dans le Modèle de convention de l'OCDE, ne demandait pas à être revue. Ces observations sont également valables, *mutatis mutandis*, pour la même modification apportée au paragraphe 2 des articles 11 (intérêts) et 12 (redevances).

6. Le Modèle de convention de l'OCDE limite l'impôt dans le pays de la source à 5 pour cent, dans l'alinéa a), pour les dividendes d'investissements directs, et à 15 pour cent, dans l'alinéa b), pour les dividendes d'investissement de portefeuille, tandis que le Modèle de convention des Nations Unies laisse la fixation des pourcentages aux négociations bilatérales. De plus, le pourcentage à détenir directement pour qu'un investissement soit considéré comme direct dans l'alinéa a) est ramené de 25 pour cent à 10 pour cent. Toutefois, ce seuil de 10 pour cent déterminant le pourcentage qualifiant un investissement direct n'a de valeur qu'illustrative.

7. Le Groupe d'experts a décidé dans l'alinéa a) de remplacer « 25 pour cent » par « 10 pour cent » comme pourcentage minimum faisant d'un investissement un investissement direct parce que dans certains pays en développement les non-résidents ne peuvent détenir que

50 pour cent des parts au maximum, et que 10 pour cent représentent une portion notable de ce pourcentage autorisé.

8. Le Groupe n'est pas parvenu à s'accorder sur le taux maximum d'imposition dans le pays de la source. Les experts des pays en développement, qui pour l'essentiel préféraient le principe de l'imposition exclusive des dividendes dans le pays de la source, estimaient que les taux prescrits par le Modèle de convention de l'OCDE entraîneraient une perte de recettes trop importante pour le pays de la source. De plus, bien qu'acceptant le principe de l'imposition dans le pays de résidence du bénéficiaire, ils considéraient qu'une réduction des impôts retenus dans le pays de la source devrait bénéficier à l'investisseur étranger plutôt qu'au Trésor du pays de résidence du bénéficiaire, cas qui pourrait se produire avec la méthode classique des crédits d'impôt si la réduction avait pour effet de rendre le taux d'imposition cumulé du pays de la source plus bas que le taux du pays de résidence du bénéficiaire.

9. Le Groupe a suggéré certaines considérations susceptibles de guider les pays lors de négociations sur les taux d'imposition des dividendes d'investissements directs dans le pays de la source. Si le pays développé (de résidence) utilise un système de crédits d'impôt, on pourrait utilement rechercher lors des négociations bilatérales un taux de retenue à la source tel que, combiné au taux de base de l'impôt sur les sociétés du pays de la source, il produirait un taux effectif combiné ne dépassant pas le taux d'imposition du pays de résidence. Les positions des parties aux négociations peuvent également s'infléchir selon que le pays de résidence autorise un crédit pour les impôts sur les dividendes ayant fait l'objet d'un dégrèvement dans le pays de la source en application de programmes d'avantages fiscaux. Si le pays développé utilise un système d'exemption pour éviter les doubles impositions, il pourra, lors des négociations bilatérales, demander que les taux de retenue à la source soient limités, arguant a) que l'exemption elle-même correspond à l'idée qu'il ne faut pas imposer les dividendes entre sociétés, et qu'un taux de retenue à la source limité procède de la même notion, b) que l'exemption et l'entorse qui en résulte à la neutralité fiscale par rapport aux investissements intérieurs profitent à l'investisseur international, le taux limité de retenue à la source, lui aussi profitable à l'investisseur, répondant à cet aspect de l'exemption.

10. Tant le pays de la source que le pays de résidence devraient pouvoir imposer les dividendes des parts d'investissement de portefeuille, encore que du fait du volume relativement modeste des investissements de portefeuille et de leur importance nettement moins marquée que celle des investissements directs, les problèmes de traitement fiscal seraient sans

doute moins graves dans certains cas. Le Groupe a décidé de ne pas recommander de taux maximum, les pays de la source pouvant avoir des vues différentes sur l'importance des investissements de portefeuille et sur les chiffres à choisir.

11. Il a été relevé en 1999 que dans la pratique récente des traités entre pays développés et en développement on trouvait toute une gamme de taux d'imposition des dividendes d'investissements directs et d'investissements de portefeuille. Traditionnellement, les taux de retenue frappant les dividendes dans les traités entre pays développés et en développement étaient plus élevés que ceux fixés dans les traités entre pays développés : si dans le modèle de l'OCDE les taux sont respectivement de 5 pour cent et 15 pour cent pour les dividendes d'investissements directs et d'investissements de portefeuille, les taux correspondants dans les traités entre pays développés et en développement s'établissaient traditionnellement entre 5 pour cent et 15 pour cent pour les dividendes d'investissements directs, et entre 15 pour cent et 25 pour cent pour les dividendes d'investissements de portefeuille. Certains pays en développement ont choisi de considérer que la perte de recettes occasionnée à court terme par un faible taux de retenue à la source était rattrapée à moyen et à long terme par le développement des investissements étrangers. C'est ainsi que l'on constate les taux du Modèle de l'OCDE dans des traités récents entre pays développés et en développement, et des taux encore plus faibles dans quelques-uns.

12. Des dispositions particulières ont fait par ailleurs leur apparition dans les traités entre pays développés et en développement : a) les taux d'imposition peuvent n'être pas les mêmes pour les deux pays, le pays en développement pouvant imposer à un taux plus élevé; b) les taux d'imposition peuvent n'être pas limités du tout; c) les taux réduits peuvent n'être applicables qu'aux recettes tirées d'investissements nouveaux; d) les taux d'imposition les plus faibles peuvent n'être applicables qu'à des investissements faisant l'objet d'un traitement préférentiel (« projets industriels », « investissements pionniers » ...); e) les dividendes peuvent être soumis à un taux d'imposition réduit uniquement si les parts ont été détenues pendant une période déterminée. Dans les traités des pays qui ont adopté un système d'imputation de l'impôt sur les sociétés (intégration de l'impôt sur une société à l'impôt sur la société de l'actionnaire ou à son impôt sur le revenu personnel) au lieu du système classique d'imposition (imposition distincte de l'actionnaire et de la société), il peut y avoir des dispositions précises garantissant que les crédits et exemptions anticipés accordés aux

actionnaires intérieurs le seront également aux actionnaires qui sont des résidents de l'autre État contractant.

13. Bien que les taux soient fixés, en partie ou intégralement, pour des raisons liées à l'équilibre global du traité bilatéral considéré, la fixation du taux est souvent fonction des facteurs techniques suivants :

a) Régime de l'impôt sur les sociétés du pays de la source (système intégré, système classique, panachage des deux ...) et charge fiscale totale sur les bénéfices distribués des sociétés résultant du système;

b) Importance des crédits que le pays de résidence peut accorder pour ses propres impôts à raison de l'impôt sur les dividendes et les bénéfices dont ces derniers procèdent, et charge fiscale totale supportée par le contribuable après dégrèvement dans les deux pays;

c) Importance du crédit d'impôt correspondant accordé dans le pays de résidence à raison de l'impôt ayant fait l'objet d'un dégrèvement dans le pays de la source;

d) Recherche par le pays de la source d'un équilibre satisfaisant entre l'accroissement des recettes et celui des investissements étrangers.

14. Le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE comporte les passages suivants :

« Si une société de personnes est traitée comme une personne morale d'après la législation interne qui lui est applicable, les deux États contractants peuvent convenir de modifier l'alinéa a du paragraphe 2, en ce sens qu'une telle société de personnes peut également bénéficier du taux réduit prévu pour une société mère. » [par. 11]

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

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

« Par voie de négociations bilatérales, les deux États contractants peuvent également convenir [d'un taux de participation inférieur pour les dividendes directs]. Un taux inférieur est justifié, par exemple, dans le cas où l'État dont la société mère est un résident lui accorde, conformément à son droit interne, une exonération pour les dividendes correspondant à une participation inférieure à 25 pour cent dans une filiale non résidente. » [par. 14]

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

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

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

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

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

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

Les États contractants ont la faculté, dans leurs négociations bilatérales, de s'écarter du critère "capital" retenu à l'alinéa a) du

paragraphe 2 et d'utiliser, par exemple, le critère "droit de vote". » [par. 15]

« L'alinéa a) du paragraphe 2 n'exige pas que la société bénéficiaire des dividendes ait détenu [10] pour cent au moins du capital pendant une période relativement longue avant la date de la distribution. Il en résulte que, eu égard à la participation, seule compte la situation existant au moment où naît l'assujettissement à l'impôt auquel s'applique le paragraphe 2, c'est-à-dire dans la plupart des cas la situation existant au moment où les dividendes sont légalement mis à la disposition des actionnaires. La raison essentielle de ceci doit être recherchée dans le désir d'avoir une disposition qui soit applicable aussi largement que possible. Imposer la nécessité pour la société-mère de posséder la participation minimum un certain temps avant la distribution des bénéfices pourrait nécessiter des recherches considérables. La législation interne de certains pays membres de l'OCDE stipule que le bénéfice de l'exemption ou de l'allégement ne sera accordé pour les dividendes correspondant à une participation que si celle-ci a été détenue par la société bénéficiaire durant une certaine période minimale. En conséquence, les États contractants pourront inclure dans leurs conventions une condition de même nature. » [par. 16]

« La réduction prévue à l'alinéa a) du paragraphe 2 ne devrait pas être accordée en cas d'usage abusif de cette disposition, par exemple lorsqu'une société détenant une participation inférieure à [10] pour cent a, peu de temps avant la mise en paiement des dividendes, acquis un complément de participation essentiellement dans le but de tirer profit de la disposition en question, ou encore lorsque la participation a été composée principalement pour obtenir le bénéfice de la réduction. Afin de parer à de telles manoeuvres, les États contractants peuvent juger opportun d'ajouter à l'alinéa a) du paragraphe 2 une disposition de cet ordre :

“à condition que la participation n'ait pas été acquise essentiellement pour tirer avantage de la présente disposition”. » [par. 17]

« Le paragraphe 2 ne se prononce pas sur le mode d'imposition dans l'État de la source. Il laisse donc à cet État la faculté d'appliquer sa législation interne et notamment de prélever l'impôt soit par voie de retenue à la source, soit par voie de rôle. » [par. 18]

« Le paragraphe ne règle pas les questions de procédure. Chaque État doit pouvoir adopter la procédure prévue dans sa

propre législation. Il peut soit limiter d'emblée l'imposition au taux figurant dans l'article, soit imposer à plein et accorder un remboursement. Des questions particulières se posent en relation avec les cas triangulaires (cf. par. 53 des Commentaires sur l'article 24) [par exemple dans les cas où des recettes dont la source est dans un État contractant et dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant, sont attribuables à un établissement stable situé dans un États tiers]. » [par. 19]

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

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

« À toutes fins utiles, l'attention est appelée sur le cas où le bénéficiaire effectif des dividendes provenant d'un État contractant est une société résidente de l'autre État contractant dont le capital est en totalité ou en partie détenu par des actionnaires non résidents de ce dernier État, qui, de pratique courante, ne procède pas à la distribution de ses bénéfices sous forme de dividendes et qui jouit d'un régime fiscal privilégié (société privée d'investissement, société écran). La question peut se poser de savoir s'il est justifié d'accorder à cette société dans l'État de la source des dividendes la limitation d'impôt prévue au paragraphe 2. Des dérogations spéciales à la règle d'imposition tracée par les dispositions de cet article peuvent éventuellement, à l'occasion de négociations bilatérales, être stipulées pour définir le régime applicable à de telles sociétés. » [par. 22]

Paragraphe 3

15. Ce paragraphe reprend le paragraphe 3 de l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE, qui est commenté comme suit :

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

de Convention de 1963, afin de trouver une solution ne faisant pas référence à la législation interne. Aux termes de cette étude, il n'a pas paru possible, étant donné les divergences qui subsistent entre les pays membres en matière de législation sur les sociétés et de législation fiscale, de donner de la notion de dividende une définition qui serait indépendante de la législation interne. Par des négociations bilatérales, les États contractants peuvent tenir compte des particularités de leurs législations et convenir d'étendre la définition des "dividendes" à d'autres paiements faits par les sociétés auxquelles s'applique l'article. » [par. 23]

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

« L'article 10 ne vise pas seulement les dividendes proprement dits mais aussi les intérêts d'emprunts, dans la mesure où le prêteur partage effectivement les risques encourus par la société, c'est-à-dire lorsque le remboursement dépend dans une large mesure du succès de l'entreprise. Les articles 10 et 11 n'empêchent donc pas d'assimiler cette sorte d'intérêts à des dividendes en application des règles internes du pays de l'emprunteur relatives à la sous-capitalisation. La question de savoir si le prêteur partage les risques de l'entreprise doit s'apprécier dans chaque cas particulier à la lumière de l'ensemble des circonstances, comme par exemple les suivantes :

- L'emprunt dépasse très largement toutes les autres contributions au capital de l'entreprise (ou a été consenti pour remplacer une part importante du capital qui a été

- perdue) et son montant est sans commune mesure avec celui des actifs qui peuvent être rachetés;
- Le créancier participera aux bénéfices de la société;
 - Le remboursement du prêt est subordonné au remboursement des dettes envers d'autres créanciers ou au versement de dividendes;
 - Le niveau ou le versement des intérêts dépend des bénéfices de la société;
 - Le contrat de prêt ne comporte aucune clause fixe prévoyant le remboursement dans un délai déterminé. » [par. 25]

« La législation de nombreux États assimile aux actions les participations à une société à responsabilité limitée. De même, des distributions de bénéfices faites par des sociétés coopératives sont généralement considérées comme des dividendes. » [par. 26]

« Les distributions de bénéfices faites par des sociétés de personnes ne sont pas des dividendes au sens de leur définition à moins que les sociétés de personnes ne soient assujetties dans l'État où se trouve leur direction effective à un régime fiscal analogue en substance à celui qui est appliqué aux sociétés anonymes (comme c'est le cas, par exemple, en Belgique, en Espagne et au Portugal – de même qu'en France pour les distributions faites aux commanditaires dans les sociétés en commandite simple). Par ailleurs, il peut être nécessaire d'apporter une précision dans les conventions bilatérales dans les cas où la législation fiscale d'un État contractant donne au propriétaire de participations dans une société le droit d'opter, à certaines conditions, pour une imposition analogue à celle d'un associé d'une société de personnes ou, inversement, donne à l'associé d'une société de personnes le droit de choisir d'être imposé comme le propriétaire d'une participation dans une société. » [par. 27]

« Sont considérés comme dividendes non seulement les distributions de bénéfices décidées chaque année par l'assemblée générale des actionnaires, mais encore les autres avantages appréciables en argent, tels que actions gratuites, bonus, bénéfices de liquidation et distributions cachées de bénéfices. Les allègements prévus au présent article s'appliquent pour autant que l'État dont la société débitrice est résidente impose les prestations susmentionnées comme les dividendes. Il n'est aucunement déterminant que ces prestations aient pour origine des bénéfices

sociaux de l'exercice ou proviennent, par exemple, des réserves, c'est-à-dire des bénéfices des exercices antérieurs. Normalement, les distributions faites par une société qui réduisent l'importance des droits des associés ne sont pas considérées comme des dividendes. C'est ainsi que n'en sont pas les paiements qui se ramènent à un remboursement de capital sous quelque forme que ce soit. » [par. 28]

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

- Les rapports de droit unissant ces personnes à la société sont assimilés à une participation sociale ("participations occultes") et que
- Les personnes bénéficiant de ces avantages se trouvent rattachées par des liens étroits à un actionnaire; il en est ainsi, par exemple, lorsque le bénéficiaire est un parent de l'actionnaire ou bien une société appartenant au même groupe que la société détenant les actions. » [par. 29]

Lorsque l'actionnaire et la personne recevant de tels avantages sont des résidents de deux États différents avec lesquels l'État de la source a conclu des conventions, des divergences d'opinions peuvent apparaître pour la détermination de la convention applicable. Un problème identique peut se poser lorsque l'État de la source a conclu une convention avec l'un des États mais non avec l'autre. Il s'agit là, toutefois, d'un conflit dont les autres revenus ne sont pas non plus à l'abri et dont la solution ne peut être trouvée que par une procédure amiable. » [par. 30]

Paragraphe 4

16. Ce paragraphe, qui empêche d'étendre l'application des paragraphes 1 et 2 aux dividendes d'une participation se rattachant effectivement à un établissement stable ou à une base fixe du bénéficiaire situés dans le pays de la source, reprend le paragraphe 4 de l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE. Le commentaire de l'OCDE fait observer que le paragraphe 4 ne s'inspire pas de la conception de « force attractive de l'établissement stable », les dividendes étant donc imposables comme bénéfices commerciaux si le bénéficiaire a un établissement stable ou une base fixe dans le pays de la source, que la participation soit ou non rattachée à l'établissement stable.

Le paragraphe se borne à prévoir que les dividendes sont imposables au titre de bénéfices « s'ils sont produits par des participations qui font partie de l'actif de l'établissement stable ou se rattachent effectivement d'une autre façon à cet établissement ». [par. 31]

Paragraphe 5

17. Ce paragraphe, qui empêche un État contractant d'imposer les dividendes versés par une société qui est un résident de l'autre État au seul motif qu'elle tire des bénéfices ou des revenus dans l'État qui lève l'impôt, reprend le paragraphe 5 de l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE, dont le commentaire se lit comme suit :

« L'article ne traite que des dividendes qu'une société résidente d'un État contractant verse à un résident de l'autre État. Toutefois, certains États n'imposent pas seulement les dividendes que verse une société résidente de cet État, mais encore les distributions de bénéfices provenant de cet État, qui sont faites par des sociétés non résidentes. Il va sans dire que chaque État peut imposer les bénéfices qui sont réalisés sur son territoire par des sociétés non résidentes, dans la mesure prévue par la Convention (notamment à l'article 7). On ne devrait pas imposer, en plus, les actionnaires de cette société, sauf si ceux-ci sont des résidents de cet État et, pour cette raison, soumis à la souveraineté fiscale de cet État. » [par. 33]

« Le paragraphe 5 exclut l'imposition extraterritoriale des dividendes, c'est-à-dire la pratique des États qui imposent les dividendes distribués par une société non résidente en considération du seul fait que les bénéfices sociaux servant à distribuer ces dividendes proviennent de leur territoire (par exemple, sont produits par l'entremise d'un établissement stable situé sur ce territoire). Le problème de l'imposition extraterritoriale ne se pose évidemment pas lorsque le pays de la source des bénéfices sociaux impose les dividendes parce qu'ils sont versés à un actionnaire qui est résident de cet État ou à un établissement stable situé dans cet État. » [par. 34]

« De plus, on peut prétendre qu'une telle disposition n'a pas pour but et ne peut avoir pour effet d'empêcher un État d'assujettir à une retenue à la source les dividendes, distribués par des sociétés étrangères, qui sont encaissés sur son territoire. En effet, dans ce cas, le critère d'assujettissement est l'opération matérielle de paiement des dividendes, et non l'origine des bénéfices sociaux affectés à la distribution de ces dividendes. Mais si la personne qui

encaisse les dividendes dans un État contractant est un résident de l'autre État contractant (dont la société distributrice est un résident), elle peut, conformément aux dispositions de l'article 21, obtenir l'exemption ou le remboursement de la retenue à la source du premier État. De même, si le bénéficiaire des dividendes est un résident d'un État tiers qui a conclu une convention de double imposition avec l'État où les dividendes sont encaissés, il peut, conformément aux dispositions de l'article 21 de cette convention, obtenir l'exemption ou le remboursement de la retenue à la source de ce dernier État. » [par. 35]

« Le paragraphe 5 dispose, en outre, que les sociétés non résidentes ne doivent pas être soumises à des impôts spéciaux sur les bénéfices non distribués. » [par. 36]

« On pourrait prétendre que, lorsque le pays de résidence du contribuable utilise des dispositions destinées à contrecarrer l'évasion fiscale (comme la législation de la sous-section F aux États-Unis) pour imposer des bénéfices qui n'ont pas été distribués, cela est contraire au paragraphe 5. Toutefois, ... ce paragraphe ne vise que l'imposition au lieu de la source des revenus et, par conséquent, ne concerne pas l'imposition au lieu de la résidence de l'actionnaire en vertu de dispositions destinées à contrecarrer l'évasion fiscale. En outre, le paragraphe ne concerne que l'imposition de la société et non celle de l'actionnaire. » [par. 37]

« L'application d'une législation destinée à contrecarrer l'évasion fiscale peut cependant présenter des difficultés. Si les revenus sont imputés au contribuable, chaque élément de revenu devra être soumis au régime prévu par les dispositions correspondantes de la Convention (bénéfices industriels ou commerciaux, intérêts, redevances). Si cette somme est traitée comme un dividende réputé, il est clair que le montant imposable provient de la société écran et correspond donc à des revenus ayant leur source dans le pays de ladite société. Mais quant à savoir si le montant imposable doit être considéré alors comme un dividende au sens de l'article 10 ou comme entrant dans la catégorie des "autres revenus" visés à l'article 21, rien n'est moins clair. Certains pays, dans leur législation destinée à contrecarrer l'évasion fiscale, considèrent le montant imposable comme un dividende, si bien qu'une exemption d'impôt prévue par une convention fiscale, comme le "privilège d'affiliation", doit aussi lui être appliquée (cas de l'Allemagne). On peut cependant se demander si cela est requis par la Convention. Si le pays de résidence considère que tel n'est pas le cas, il s'expose au reproche d'empêcher le jeu normal du

privilège d'affiliation en imposant par avance le dividende (à titre de dividende réputé). » [par. 38]

« Lorsque la société écran distribue effectivement des dividendes, les dispositions conventionnelles relatives aux dividendes s'appliquent normalement, car il s'agit de revenus ayant le caractère de dividendes au sens de la Convention. Le pays de la société écran peut donc soumettre le dividende à une retenue à la source. Le pays de résidence de l'actionnaire, lui, appliquera les méthodes normales pour éviter les doubles impositions (en accordant un crédit d'impôt ou une exemption). Ainsi, la retenue à la source sur le dividende ouvrirait droit à un crédit d'impôt dans le pays de l'actionnaire, même si les bénéfices distribués (les dividendes) ont été imposés des années auparavant en application des dispositions destinées à contrecarrer l'évasion fiscale. Il est cependant douteux que la Convention oblige à procéder ainsi dans ce cas. La plupart du temps, le dividende en tant que tel est exonéré d'impôt (ayant déjà été imposé en application de la législation destinée à contrecarrer l'évasion fiscale) et l'on pourrait dire que l'octroi d'un crédit d'impôt n'est pas fondé. D'un autre côté, s'il était possible d'éviter d'accorder des crédits d'impôt simplement en imposant par avance le dividende en vertu d'une disposition destinée à contrecarrer l'évasion fiscale, cela irait à l'encontre de l'objet de la convention. Le principe général avancé plus haut recommanderait d'accorder le crédit d'impôt, les modalités pouvant néanmoins dépendre des aspects techniques de ce type de dispositions et des modalités du système d'imputation des impôts étrangers sur l'impôt national, ainsi que des circonstances propres au cas particulier (délai écoulé depuis l'imposition du dividende réputé, par exemple). Cependant, les contribuables qui ont recours à des systèmes artificiels prennent des risques contre lesquels les autorités fiscales ne peuvent leur accorder une protection intégrale. » [par. 39]

18. Il peut être bon de noter que la législation de certains pays cherche à éviter ou à atténuer la double imposition économique, c'est-à-dire l'imposition simultanée des bénéfices d'une société à l'échelon de la société d'une part, et des dividendes de l'actionnaire d'autre part. Pour une analyse détaillée, on pourra se reporter aux paragraphes 40 à 67 du commentaire du Modèle de convention de l'OCDE.

Imposition des bénéfices des succursales

19. Le Groupe d'experts a débattu à ses réunions de 1987 et de 1992 de l'inclusion éventuelle dans le Modèle de convention révisée d'une disposition visant l'imposition des bénéfices des succursales. La question a été évoquée ensuite à la réunion de 1997 (huitième réunion) du Groupe d'experts, et ce dernier a estimé que, les pays imposant les succursales étant peu nombreux, le paragraphe concernant ce point serait plus à sa place dans le commentaire que dans le texte. Les États contractants pourraient, s'ils le souhaitent, décider en négociations bilatérales d'inclure les dispositions y relatives dans leur traités bilatéraux. Les pays en développement n'étaient pas opposés en règle générale au principe de l'imposition des bénéfices des succursales, même s'ils ne levaient pas cet impôt. Un expert d'un pays développé a déclaré que l'imposition des bénéfices des succursales serait contraire au principe appliqué par son pays, qui était de n'imposer les bénéfices industriels et commerciaux qu'une seule fois.

20. Certains membres, tout en mentionnant que l'imposition des bénéfices des succursales se justifie comme moyen d'obtenir une parité approximative de l'imposition par le pays de la source, que les activités industrielles et commerciales y soient menées par une filiale ou une succursale, ont soutenu que le principe devrait être suivi en bonne logique dans l'ensemble de la Convention. Dans cette optique, donc, contrairement à ce que prévoit le paragraphe 3 de l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies, toutes les dépenses de l'établissement stable doivent être déductibles comme si l'établissement stable était une entreprise distincte et séparée traitant en toute indépendance avec le siège central.

21. Un autre expert d'un pays développé a fait observer que son pays imposait en deux parties : i) un impôt analogue à un précompte (retenue) sur les dividendes frappait le « montant équivalent aux dividendes » d'une succursale, montant à peu près égal à celui qui aurait été distribué comme dividendes si la succursale avait été une filiale; ii) un deuxième impôt, analogue au précompte (retenue) sur les intérêts versés par une filiale qui est un résident de ce pays à sa société étrangère mère, frappait la différence entre le montant des intérêts déduits par la succursale lors du calcul de son revenu imposable et le montant des intérêts effectivement versés par la succursale. Ce système avait surtout pour but de réduire au minimum l'importance des éléments fiscaux pris en considération par un investissement étranger décidant de constituer ses activités dans le pays en succursale ou en filiale.

22. Si l'un des États contractants, ou les deux, imposent les bénéfices des succursales, ils peuvent inclure dans leur convention une disposition du type de la suivante :

« Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, lorsqu'une société qui est un résident d'un des États contractant a un établissement stable dans l'autre État contractant, les bénéfices imposables en vertu du paragraphe 1 de l'article 7 peuvent être assujettis à un impôt additionnel dans cet autre État, conformément à sa législation, mais le taux de cet impôt ne peut être supérieur à pour cent du montant desdits bénéfices. »

23. La disposition suggérée ne recommande pas un taux maximum d'imposition des bénéfices de succursales. La pratique la plus courante est d'utiliser le taux d'imposition des dividendes d'investissements directs (le taux indiqué à l'alinéa a) du paragraphe 2). À la réunion de 1991 du Groupe d'experts, les tenants de l'imposition des bénéfices de succursales ont convenu que compte tenu des principes évoqués à l'appui du système, le taux d'imposition devrait être le même que celui frappant les dividendes des investissements directs. Pourtant, dans plusieurs traités le taux d'imposition des bénéfices de succursale était le taux applicable aux investissements de portefeuille (habituellement plus élevé), dans d'autres le taux d'imposition des bénéfices de succursale était plus faible que celui des dividendes d'investissements directs. Bien que l'impôt sur les bénéfices des succursales soit un impôt sur les bénéfices des sociétés, on peut inclure la disposition suggérée dans l'article 10 plutôt que l'article 7, du fait que cet impôt est censé être analogue à un impôt sur les dividendes.

24. La disposition permet d'imposer les bénéfices d'une succursale uniquement à raison des bénéfices qui sont imposables en vertu du paragraphe 1 de l'article 7 à cause de l'établissement stable. Nombre de traités limitent plus encore l'assiette de l'impôt, au seul montant des bénéfices « déduction faite de l'impôt sur le revenu et des autres impôts sur le revenu dont cet autre État frappe lesdits bénéfices ». D'autres traités ne contiennent pas cette clause parce que la notion figure dans la législation interne.

25. À la réunion de 1991 du Groupe, on a appelé l'attention sur le fait qu'une disposition visant l'imposition des bénéfices des succursales risquait d'entrer en conflit avec la clause de non-discrimination d'un traité. Du fait que l'impôt sur les bénéfices des succursales représente généralement un deuxième niveau d'imposition sur les bénéfices des sociétés étrangères, auquel ne sont pas assujetties les sociétés nationales menant les mêmes activités, on pourrait y voir du point de vue technique

une disposition d'un type interdit par l'article 24 (Non-discrimination). Pour les pays qui assujettissent ces bénéficiaires à l'impôt, toutefois, il s'agit d'un impôt analogue au précompte sur les dividendes versés par une filiale à la société étrangère mère, et ils jugent donc approprié d'ajouter à l'article sur la non-discrimination une clause expresse autorisant à imposer les succursales. L'article sur la non-discrimination, dans plusieurs traités comportant des dispositions relatives à l'impôt sur les bénéfices des succursales, contient le paragraphe ci-après :

« Aucune disposition du présent article n'est à interpréter comme empêchant l'un ou l'autre État contractant de lever un impôt tel que décrit au paragraphe ... [disposition visant l'impôt sur les bénéfices des succursales] de l'article 10 (Dividendes). »

Toutefois, la disposition visant l'imposition des bénéfices des succursales qui a été suggérée plus haut rend cette dernière clause inutile, du fait qu'elle s'applique « nonobstant les autres dispositions de la présente Convention » et prend donc le pas sur les autres dispositions du traité, y compris l'article 24 (Non-discrimination).

26. Des membres du Groupe d'experts ont fait observer qu'il y avait de nombreux artifices par lesquels d'aucuns s'ingéniaient à bénéficier des dispositions de l'article 10, notamment en créant ou en cédant des parts ou autres droits à raison desquels sont versés des dividendes. Les États contractants peuvent bien entendu invoquer, pour faire échec à ce type d'arrangements, les règles concernant la primauté du fond sur la forme, le principe de l'abus des droits ou une autre doctrine analogue, mais ceux qui souhaitent y parer expressément peuvent aussi, en négociations bilatérales, inclure une clause du type de celle qui suit dans leurs conventions fiscales bilatérales :

« Les dispositions du présent article ne sont pas applicables à quiconque a créé ou cédé des parts ou autres droits à raison desquels sont versés des dividendes et qui avait pour seul objet, ou pour l'un de ses principaux objets, ce faisant, de bénéficier des dispositions du présent article. »

Article 11 INTÉRÊTS

A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

1. L'article 11 du Modèle de convention des Nations Unies reprend les dispositions de l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE, à

l'exception des dispositions des paragraphes 2 et 4, auxquelles des modifications de fond ont été apportées.

2. Les intérêts qui, comme les dividendes, constituent un revenu du capital mobilier, peuvent être versés à des épargnants qui ont des dépôts auprès de banques ou détiennent des certificats d'épargne, à des investisseurs qui ont acheté des obligations, à des fournisseurs ou des sociétés commerciales vendant à crédit, à des institutions financières qui ont accordé des prêts ou à des investisseurs institutionnels qui détiennent des obligations ou des bons d'emprunt. Des intérêts peuvent aussi être perçus sur les prêts consentis entre entreprises associées.

3. À l'échelon intérieur, les intérêts sont en général déductibles dans le calcul des bénéfices. Tout impôt frappant les intérêts est acquitté par le bénéficiaire, à moins qu'un contrat spécial ne prévoie qu'il le sera par le payeur des intérêts. Contrairement à ce qui se passe dans le cas des dividendes, les intérêts ne sont pas assujettis à la double imposition, c'est-à-dire à l'imposition du bénéficiaire et du débiteur à la fois. Si ce dernier est obligé de retenir une certaine partie des intérêts à titre d'impôt, la retenue représente une avance sur le montant de l'impôt auquel le bénéficiaire sera assujéti au titre de son revenu global ou de ses bénéfices globaux à la fin de l'exercice fiscal. Le bénéficiaire peut déduire le montant retenu par le débiteur de l'impôt qu'il doit lui-même acquitter et obtenir le remboursement de tout excédent de la retenue par rapport au montant finalement dû au fisc. Ce mécanisme évite au bénéficiaire d'être imposé deux fois pour les mêmes intérêts.

4. À l'échelle internationale, les mêmes intérêts sont passibles de l'impôt dans les deux pays si le bénéficiaire des intérêts réside dans un État et le débiteur dans un autre. Cette double imposition risque de réduire considérablement le montant net des intérêts reçus par le bénéficiaire ou d'alourdir la charge financière du débiteur s'il accepte de supporter le coût de la déduction d'impôt à la source.

5. Ce commentaire sur le Modèle de convention de l'OCDE fait observer que, bien que cette double imposition puisse être évitée si l'on interdit soit au pays de la source, soit au pays de résidence d'imposer les intérêts :

« Une formule réservant l'imposition exclusive des intérêts soit à l'État de résidence du bénéficiaire, soit à l'État de la source, ne peut être assurée de recueillir l'assentiment général. C'est pourquoi une solution de conciliation a été retenue. Elle prévoit que les intérêts sont imposables dans l'État de résidence, mais elle laisse à l'État de la source le droit d'appliquer un impôt si sa législation le prévoit; s'agissant d'une faculté, l'État de la source

peut renoncer à tout prélèvement fiscal sur les intérêts payés à des non-résidents. S'il use de son droit d'imposition, l'exercice de ce droit comporte toutefois une limitation résultant de la fixation d'un plafond que son imposition ne pourra dépasser... Le sacrifice que ce dernier État acceptera de consentir dans de telles conditions sera compensé par l'allégement que l'État de résidence accordera, pour tenir compte de l'impôt perçu dans l'État de la source (cf. art. 23 A ou 23 B). » [par. 3]

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

B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 11

Paragraphe 1

6. Ce paragraphe reprend le paragraphe 1 de l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE, qui a fait l'objet du commentaire suivant :

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

« L'article ne traite que des intérêts provenant d'un État contractant et versés à un résident de l'autre État contractant. Ses dispositions ne s'appliquent donc pas aux intérêts provenant d'un État tiers, ni aux intérêts provenant d'un État contractant, qui sont imputables à un établissement stable qu'une entreprise dudit État possède dans l'autre État contractant... » [par. 6]

Paragraphe 2

7. Ce paragraphe reprend les dispositions du paragraphe 2 de l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE avec une modification

de fond. Le Modèle de l'OCDE prévoit que l'impôt dans le pays de la source « ne peut excéder 10 pour cent du montant brut des intérêts », tandis que le Modèle des Nations Unies laisse le choix du pourcentage aux négociations bilatérales.

8. Le Groupe d'experts a modifié la disposition centrale du paragraphe 2 pour l'aligner sur celle du Modèle de convention de l'OCDE. Avant cette modification, il était prévu que ces intérêts étaient également imposables dans l'État contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet État, mais que, si la personne recevant ces intérêts en était le bénéficiaire effectif, l'impôt devait être soumis à certaines conditions. Cette disposition, ayant été modifiée, stipule maintenant que si le bénéficiaire effectif des intérêts est un résident de l'autre État contractant, l'impôt est soumis aux conditions spécifiées. La modification vise à permettre à un bénéficiaire effectif, s'il est résident de cet autre État contractant, de bénéficier des dispositions de cet article, qu'un agent ou autre intermédiaire percevant ces recettes au nom du bénéficiaire effectif soit ou non résident de cet État contractant, tout en continuant de refuser le bénéfice des dispositions de cet article à un bénéficiaire effectif qui ne serait pas résident de l'État contractant, même si l'intermédiaire en question en était résident.

9. Les experts des pays en développement ont exprimé la conviction que c'était à ces pays que devait revenir le droit exclusif ou, tout au moins, le droit prioritaire d'imposer les intérêts. À leur avis, il incombait au pays de résidence de prévenir la double imposition de ces revenus au moyen de l'exonération, du crédit, ou d'autres mesures d'allègement. Ils estimaient que les intérêts devaient être imposés là où ils étaient produits, c'est-à-dire là où le capital était utilisé. Certains experts de pays développés ont été d'avis que le pays d'origine de l'investisseur devait avoir le droit exclusif d'imposer les intérêts parce que, à leur avis, cela encouragerait la mobilité du capital et donnerait le droit d'imposition au pays qui est le mieux placé pour prendre en considération les caractéristiques du contribuable. Ils ont fait observer aussi que les pays en développement n'auraient peut-être pas avantage à ce que les intérêts de source étrangère soient exonérés de l'impôt dans le pays de l'investisseur car cette exonération pourrait inciter les investisseurs à placer leurs capitaux dans le pays en développement où le taux d'imposition est le plus faible.

10. Les experts des pays en développement ont accepté la solution figurant aux paragraphes 1 et 2 de l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE et consistant à imposer les intérêts à la fois dans le pays de résidence et dans le pays de la source, mais ont jugé inacceptable le plafond de 10 pour 100 du montant brut des intérêts, mentionné au

paragraphe 2 de l'article. Le Groupe n'ayant pu parvenir à un consensus sur un pourcentage supérieur, la question devrait être réglée lors de négociations bilatérales.

11. La décision de ne pas recommander de taux maximum d'imposition à la source peut se justifier par la pratique actuelle en matière de traités. La gamme des taux de retenue applicables aux intérêts qui ont été adoptés dans les traités entre pays développés et pays en développement est plus ouverte que pour les dividendes, allant de l'exemption complète à 25 pour cent. Certains pays en développement ont toutefois réduit le taux pour attirer des investissements étrangers, plusieurs d'entre eux ayant adopté des taux égaux ou inférieurs aux 10 pour cent de l'OCDE.

12. La fixation d'un niveau précis pour la retenue dans le pays de la source devrait prendre en considération un certain nombre de facteurs, et notamment les suivants : les capitaux ont leur origine dans le pays de résidence; une forte retenue à la source risque d'obliger le prêteur à répercuter le coût de l'impôt sur l'emprunteur, de sorte que le pays de la source accroîtrait son revenu aux dépens de ses propres résidents plutôt que des prêteurs étrangers; les investissements risqueraient d'être découragés par l'application d'un taux supérieur au plafond du crédit d'impôt étranger appliqué dans le pays de résidence; l'abaissement du taux de la retenue a des répercussions sur les recettes budgétaires et les réserves de devises du pays de la source; enfin, le sens principal du paiement des intérêts (des pays en développement vers les pays développés, par exemple).

13. Lors des négociations bilatérales où le taux de retenue d'impôt sur les intérêts était en général positif, on a parfois convenu d'un plafond moins élevé, ou même d'une exemption, s'agissant d'intérêts relevant d'une ou plusieurs des catégories ci-après :

- a) Intérêts versés à des administrations publiques;
- b) Intérêts garantis par des administrations publiques;
- c) Intérêts versés aux banques centrales;
- d) Intérêts versés à des banques ou autres institutions financières;
- e) Intérêts sur des prêts à long terme;
- f) Intérêts sur des prêts destinés à financer des équipements spéciaux ou des travaux publics;
- g) Intérêts sur d'autres types d'investissement approuvés par un gouvernement (financement des exportations, par exemple).

S'agissant de prêts consentis par des banques et des prêts d'institutions financières, un des grands arguments justifiant le taux d'imposition réduit est que ces prêts donnent lieu à des coûts élevés, en particulier pour le prêteur. L'impôt retenu, du fait qu'il est calculé sur base brute, est caractérisé par un taux d'imposition effectif retenu. Si le taux effectif est plus élevé que le taux d'imposition général dans le pays de résidence du prêteur, l'emprunteur est souvent obligé de supporter l'impôt du fait que le contrat de crédit comporte une clause d'extrapolation au montant brut. Dans ce cas, l'impôt retenu équivaut à un impôt supplémentaire auquel sont assujettis les résidents de l'État de la source. On peut, pour en tenir compte, permettre au prêteur de choisir de traiter ce type de recettes comme bénéfiques relevant de l'article 7, mais cette méthode entraîne des problèmes de calcul et d'administration pour les banques et les responsables fiscaux.

14. Un argument analogue permet de justifier des taux réduits applicables aux intérêts des ventes à crédit. Dans ce type de situation, il est fréquent que le fournisseur se contente de répercuter sur le client, sans frais supplémentaires, le prix qu'il a dû payer à la banque ou à l'organisme de financement des exportations finançant le crédit. Pour quiconque vend du matériel à crédit, les intérêts sont plus un élément du prix de vente que des recettes provenant d'un placement de capital.

15. De plus, les crédits à long terme correspondent à des investissements qui devraient être assez profitables pour justifier un remboursement par tranches sur une certaine période. Dans ce dernier cas, les intérêts doivent être prélevés sur les gains en même temps que les remboursements échelonnés sont prélevés sur le capital. En conséquence, toute charge fiscale excédentaire dont sont frappés ces intérêts doit être répercutée sur la valeur comptable des biens d'équipement achetés à crédit, le résultat étant que la charge fiscale frappant les intérêts pourrait en dernière analyse faire baisser les impôts dus à raison des bénéfices réalisés par l'utilisateur des biens d'équipement.

16. Lors de la réunion de 1991 du Groupe d'experts, des membres ont avancé l'idée que les intérêts perçus par les administrations publiques devraient être exemptés d'impôt par le pays de la source, car l'exemption faciliterait le financement des projets de développement, surtout dans les pays en développement, les considérations fiscales n'entrant plus en ligne de compte lors des négociations sur les taux d'intérêt. Des membres de pays en développement ont affirmé que le financement de ces projets se trouvait encore plus favorisé si les intérêts étaient également exemptés d'impôt dans le pays de résidence du prêteur.

17. La pratique la plus répandue, dans les traités, consiste à exempter d'impôt les intérêts perçus par les administrations publiques dans le pays de la source, mais dans le détail, elle est très diverse. Dans certains cas, les intérêts sont exemptés s'ils sont versés par une administration publique ou à une administration publique; dans d'autres, seuls les intérêts versés à une administration publique sont exemptés d'impôt. En outre, la définition donnée d'une « administration publique » n'est pas la même selon les traités, incluant parfois les collectivités locales, les organismes publics, les administrations périphériques, les banques centrales et les institutions financières dont le propriétaire est une administration publique.

18. Le Groupe a observé que les crédits à long terme donnaient souvent lieu à des garanties spéciales, du fait qu'il est difficile de faire des prévisions politiques, économiques et monétaires à long terme. En outre, la plupart des pays développés, soucieux d'assurer chez eux le plein emploi dans le secteur des biens d'équipement ou dans les entreprises de travaux publics, ont adopté diverses mesures pour encourager les crédits à long terme, y compris d'assurance-crédit ou de réduction des taux d'intérêt consentis par les organismes publics. Ces mesures peuvent prendre aussi la forme de prêts directs consentis par des organismes publics, liés à des prêts de banques privées ou à des facilités de crédit privées ou à des conditions d'intérêt plus favorables que celles qu'on pourrait obtenir sur le marché monétaire. Ces mesures ne se maintiendraient probablement pas si les préférences se trouvaient annulées ou réduites dans la pratique par une charge fiscale excessive dans le pays de l'emprunteur. Ainsi, dans cette optique, il faudrait non seulement exempter d'impôt les intérêts correspondant aux prêts d'administrations publiques, mais pour certains, il faudrait aussi en exempter les intérêts de prêts à long terme consentis par des banques privées lorsque ces prêts sont garantis ou refinancés par une administration publique.

19. Le commentaire de l'OCDE contient les passages ci-après :

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

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

d'appliquer sa législation interne et notamment de prélever l'impôt soit par voie de retenue à la source, soit par voie de rôle. Les questions de procédure ne sont pas réglées dans le présent article. Chaque État doit pouvoir appliquer la procédure prévue par son droit interne. » [par. 9]

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

« L'article ne contient aucune disposition relative à la manière dont l'État de résidence du bénéficiaire devrait tenir compte de l'imposition établie dans l'État de la source des intérêts. Cette question est traitée dans les articles 23 A et 23 B. » [par. 11]

« À toutes fins utiles, l'attention est appelée sur le cas où le bénéficiaire effectif des intérêts provenant d'un État contractant est une société résidente de l'autre État contractant dont le capital est en totalité ou en partie détenu par des actionnaires non résidents de ce dernier État, qui, de pratique courante, ne procède pas à la distribution de ses bénéfices sous forme de dividendes et qui jouit d'un régime fiscal privilégié (société privée d'investissement, société écran). La question peut en effet se poser de savoir s'il est justifié d'accorder à cette société, dans l'État de la source des intérêts, la limitation d'impôt prévue au paragraphe 2. Des dérogations spéciales à la règle d'imposition tracée par les dispositions de cet article peuvent éventuellement, à l'occasion de négociations bilatérales, être stipulées pour définir le régime applicable à de telles sociétés. » [par. 12]

« Il faut remarquer, cependant, que la solution retenue en ce qui concerne le droit d'imposition accordé à l'État de la source combiné avec l'imputation de l'impôt qui y est prélevé sur l'impôt dû dans l'État de résidence risque, dans certains cas, de laisser subsister une double imposition partielle et de produire des effets antiéconomiques. En effet, lorsque le bénéficiaire a lui-même dû faire appel au crédit pour financer l'opération qui lui procure des intérêts, il ne réalisera, sous forme d'intérêts, qu'un bénéfice bien inférieur au montant nominal encaissé; si les intérêts débiteurs et créditeurs s'équilibrent, il n'y aura aucun bénéfice du tout. Or, en pareille hypothèse, l'imputation prévue par le paragraphe 2 de l'article 23 A ou par le paragraphe 1 de l'article 23 B soulève un problème délicat et parfois insoluble en raison du fait que l'impôt prélevé dans l'État d'où proviennent les intérêts est calculé sur le

montant brut de ceux-ci tandis que les mêmes intérêts ne se retrouvent dans les résultats du bénéficiaire que pour leur montant net. Il en résulte que l'impôt prélevé dans l'État d'où proviennent les intérêts ne peut trouver à s'imputer, en partie ou même parfois en totalité, dans l'État de résidence du bénéficiaire et constitue un excédent de charges pour ce bénéficiaire qui subit dans cette mesure une double imposition. D'autre part, le bénéficiaire aura tendance, pour échapper à l'inconvénient signalé ci-dessus, à augmenter le taux de l'intérêt réclamé au débiteur, pour lequel la charge financière se trouverait aggravée d'autant. La pratique d'une imposition à la source peut donc constituer dans un certain nombre de cas une entrave au commerce international. » [par. 13]

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

« Lorsque deux États contractants désirent éviter, pour éliminer tous les risques d'une double imposition, la perception d'un impôt dans l'État de la source sur les intérêts produits par les espèces de créances mentionnées ci-dessus, leur intention commune pourrait s'énoncer dans un paragraphe additionnel qui suivrait le paragraphe 2 de l'article et qui pourrait être conçu comme suit :

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

- a) En liaison avec la vente à crédit d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ;
- b) En liaison avec la vente à crédit de marchandises livrées par une entreprise à une autre entreprise ; ou
- c) Sur un prêt de n'importe quelle nature consenti par un établissement bancaire.” » [par. 15]

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

« Les États contractants peuvent ajouter aux catégories d'intérêts énumérées dans le texte suggéré au paragraphe 15 ci-dessus d'autres espèces d'intérêts sur lesquels la perception d'un impôt dans l'État de la source leur semblerait contre-indiquée; ils peuvent aussi convenir que l'exclusion d'un droit d'imposition dans l'État de la source sera limitée à certaines des catégories d'intérêts mentionnées. » [par. 16]

Paragraphe 3

20. Ce paragraphe reprend le paragraphe 3 de l'article 11 du commentaire de l'OCDE, qui se lit comme suit :

« Le paragraphe 3 précise la portée qu'il convient d'attribuer au terme "intérêts" pour l'application du régime d'imposition défini par l'article. Ce terme désigne en général les revenus des créances de toute nature, même si celles-ci sont assorties de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices. L'expression "créances de toute nature" englobe évidemment les dépôts d'espèces et les cautionnements en numéraire, ainsi que les fonds publics et les obligations d'emprunts, bien que ces fonds et obligations soient spécialement mentionnés en raison de leur importance et de certaines particularités qu'ils peuvent comporter. Il est admis, d'une part, que les intérêts de créances hypothécaires entrent dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, encore que certains pays les assimilent à des revenus immobiliers. D'autre part, les créances, et notamment les obligations, donnant un droit de participation aux bénéfices du débiteur ne cessent pas, pour autant, d'être considérées comme des emprunts si du moins le contrat revêt bien dans l'ensemble le caractère d'un prêt à intérêts. » [par. 18]

« Normalement, les intérêts provenant d'obligations assorties d'un droit de participation aux bénéfices ne doivent pas être considérés comme des dividendes et, d'autre part, il en est de

même pour les intérêts provenant d'obligations convertibles aussi longtemps que les obligations n'ont pas été effectivement converties en actions. Toutefois, il en serait autrement si les fonds prêtés partagent effectivement les risques encourus par les sociétés emprunteuses... Dans les situations de sous-capitalisation présumée, il est parfois difficile de distinguer entre les dividendes et les intérêts, et pour écarter toute possibilité de chevauchement entre les catégories de revenus visées respectivement à l'article 10 et à l'article 11, il doit être entendu que le terme "intérêt" employé à l'article 11 ne recouvre pas les éléments de revenu tombant sous l'application de l'article 10. » [par. 19]

« En ce qui concerne plus particulièrement les fonds publics et les obligations d'emprunts, le texte précise que les primes et lots attachés à ces titres constituent des intérêts. D'une façon générale, l'intérêt produit par un titre d'obligation et susceptible d'être imposé comme tel dans l'État de la source est tout ce que l'établissement émetteur de l'emprunt verse en sus du montant payé par le souscripteur, donc l'intérêt courant majoré, le cas échéant, de la prime de remboursement ou d'émission. Il s'ensuit que lorsqu'une obligation est émise au-dessus du pair, l'excédent du montant payé par le souscripteur sur le montant remboursable constitue un intérêt négatif qui doit être déduit des intérêts imposables. Par ailleurs, le bénéfice ou la perte qu'un porteur d'obligation réalise par une vente à un tiers n'entre pas dans la notion de l'intérêt. Suivant le cas, il peut alors s'agir d'un résultat commercial, d'un gain ou d'une perte en capital ou d'un revenu tombant sous l'application de l'article 21. » [par. 20]

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

- a) La définition couvre pratiquement toutes les espèces de revenus que les différentes législations internes considèrent comme des intérêts;
- b) La formule employée offre une plus grande sécurité juridique et met les conventions à l'abri de changements apportés ultérieurement à une législation interne;
- c) Dans le Modèle de convention, des renvois aux législations internes doivent être évités autant que possible.

Il reste toutefois entendu que, dans une convention bilatérale, deux États contractants peuvent élargir la formule retenue pour y comprendre un élément de revenu taxé au titre d'intérêts en vertu de l'une des législations internes en présence, mais non couvert par la définition, et qu'ils peuvent, dans ces conditions, trouver préférable de faire référence à leurs législations internes. » [par. 21]

« La définition des intérêts dans la première phrase du paragraphe 3 ne s'applique pas normalement aux paiements effectués au titre de certains types d'instruments financiers non traditionnels en l'absence d'une créance sous-jacente (par exemple, swaps de taux d'intérêt). Toutefois, la définition s'appliquera dans la mesure où une créance est présumée exister du fait de l'application d'une règle de primauté du fond sur la forme, d'un principe d'abus de droits ou de toute autre doctrine similaire. » [par. 21.1]

« La seconde phrase du paragraphe 3 exclut de la définition des intérêts les pénalisations pour paiement tardif, mais les États contractants sont libres d'omettre cette phrase et de traiter les pénalisations pour paiement tardif comme des intérêts dans leurs conventions bilatérales. Ces pénalisations qui résultent du contrat, d'un usage ou d'un jugement, consistent en des versements calculés *pro rata temporis* ou en somme fixe; dans certains cas, ces deux formes de paiement peuvent se cumuler. Même si ces versements sont établis en fonction du temps couru, ils constituent plutôt une forme particulière d'indemnisation du créancier pour le dédommager de l'exécution tardive imputable au débiteur, qu'un revenu de capital. Il est recommandé au surplus, pour des raisons de sécurité juridique et d'ordre pratique, de placer sous un même régime fiscal toutes les pénalisations de ce genre, quelles que soient les modalités de paiement. D'autre part, deux États contractants peuvent exclure de l'application de l'article 11 des espèces d'intérêts qu'ils entendent soumettre au régime des dividendes. » [par. 22]

« Enfin, la question se pose de savoir s'il convient d'assimiler aux intérêts les rentes viagères; on considère que non. D'une part, en effet, les rentes viagères qui sont attribuées en raison de services dépendants antérieurs sont visées à l'article 18 et soumises au régime des pensions. D'autre part, s'il est vrai que les arrrages de rentes souscrites à titre onéreux comportent, en même temps que l'intérêt du capital aliéné, l'amortissement de ce capital, ces arrrages constituent des "fruits civils" qui s'acquièrent jour par jour, il serait difficile pour de nombreux pays d'établir une

distinction entre la part de la rente qui représente un revenu de capital et celle qui correspond à un amortissement pour imposer seulement la première de ces parts dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Des dispositions spéciales de la législation fiscale rangent d'ailleurs souvent les rentes viagères dans la catégorie des traitements, salaires et pensions et les imposent en conséquence. » [par. 23]

Paragraphe 4

21. Ce paragraphe, qui dispose que les paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables à certains intérêts si le bénéficiaire a un établissement stable ou une base fixe dans le pays de la source, reprend le paragraphe 4 de l'article 11 du Modèle de l'OCDE moyennant une modification. Ce dernier n'est applicable que si la créance génératrice des intérêts se rattache effectivement à l'établissement stable ou à la base fixe. Du fait que le Modèle de convention des Nations Unies, à la différence de celui de l'OCDE, retient à l'article 7 une règle limitée de « force d'attraction », définissant que les recettes peuvent être imposées comme bénéfiques, le paragraphe 4 de l'article 11 du Modèle de convention des Nations Unies est modifié en conséquence. Ainsi, dans ce dernier modèle, les paragraphes 1 et 2 de l'article 11 ne sont pas applicables si la créance se rattache effectivement à l'établissement stable ou à la base fixe, ou aux activités d'affaires menées dans le pays de la source qui sont du même type, ou d'un type analogue, à celles qui sont menées par l'établissement stable.

Paragraphe 5

22. Ce paragraphe reprend le paragraphe 5 de l'article 11 du Modèle de l'OCDE, qui précise que les intérêts sont ceux qui proviennent du pays de résidence du débiteur. La première phrase du paragraphe 5 a été modifiée en 1999. Toutefois, au cours du débat, le Groupe a convenu que les pays pourraient y substituer une clause précisant que la source des intérêts était l'État dans lequel le prêt générateur des intérêts était utilisé. Si, lors des négociations bilatérales, les parties ne s'accordaient pas sur la règle à appliquer, elles pourraient envisager d'adopter une règle selon laquelle en règle générale, ce serait le lieu de résidence du débiteur qui serait considéré comme la source des intérêts; mais si le prêt est utilisé dans l'État appliquant la règle du « lieu d'utilisation », les intérêts sont considérés comme provenant de cet État. Le commentaire sur le paragraphe 5 de l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE est ainsi conçu :

« Ce paragraphe pose le principe que l'État de la source des intérêts est l'État dont le débiteur des intérêts est un résident. Cependant, il prévoit une dérogation à cette règle dans l'hypothèse où il s'agit d'emprunts productifs d'intérêts qui ont un lien économique évident avec l'établissement stable que le débiteur aurait dans l'autre État contractant. Si l'emprunt a été contracté pour les besoins de cet établissement et si ce dernier assume la charge des intérêts, le paragraphe stipule que la source des intérêts se trouve située dans l'État contractant où l'établissement stable est situé, abstraction faite du lieu de résidence du propriétaire de l'établissement et lors même que ce propriétaire serait un résident d'un État tiers. » [par. 26]

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

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

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

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

Dans les hypothèses a) et b), les conditions posées par la seconde phrase du paragraphe 5 sont remplies et l'État de situation de l'établissement est à considérer comme l'État de la source des intérêts. Par contre, l'hypothèse c) tombe en dehors des prévisions du paragraphe 5 dont le texte ne permet pas d'attribuer une pluralité de sources à un même emprunt. Une telle solution

donnerait d'ailleurs lieu à de grandes complications administratives et mettrait les prêteurs hors d'état de calculer par avance les charges fiscales grevant les intérêts. Cependant, deux États contractants peuvent restreindre l'application de la disposition finale du paragraphe 5 à l'hypothèse a) ou l'étendre à l'hypothèse c). » [par. 27]

« Le paragraphe 5 n'apporte pas de solution à l'hypothèse, qu'il laisse en dehors de ses prévisions, où le bénéficiaire et le débiteur sont bien des résidents des États contractants, mais où les sommes empruntées l'ont été pour les besoins d'un établissement stable du débiteur situé dans un État tiers et qui supporte la charge des intérêts. En l'état actuel du paragraphe 5, seule la première phrase de ce paragraphe trouvera donc à s'appliquer en pareille hypothèse. Les intérêts seront censés provenir de l'État contractant dont le débiteur est un résident et non de l'État tiers sur le territoire duquel est situé l'établissement stable pour le compte duquel l'emprunt a été contracté et qui doit payer les intérêts. Ainsi, les intérêts seront imposés à la fois dans l'État contractant dont le débiteur est un résident et dans l'État contractant où réside le bénéficiaire. Mais si la double imposition pourra être supprimée entre ces deux États suivant les modalités prévues à l'article, elle ne sera pas éliminée entre eux et l'État tiers, si ce dernier État impose à la source les intérêts de l'emprunt, lorsque le paiement est à la charge de l'établissement stable situé sur son territoire. » [par. 28]

« On n'a cependant pas jugé possible d'évoquer ce cas dans une convention bilatérale et d'y apporter une solution consistant par exemple à obliger l'État contractant où résiderait le débiteur à renoncer à son imposition à la source au profit de l'État tiers où serait situé l'établissement stable pour le compte duquel l'emprunt aurait été contracté et qui supporterait la charge des intérêts. Ce n'est que par l'effet d'une convention bilatérale, comportant une disposition analogue à celle du paragraphe 5 et passée entre l'État contractant dont le débiteur des intérêts est résident et l'État tiers où est situé l'établissement stable payeur des intérêts, ou d'une convention multilatérale assortie de cette disposition, que le risque de double imposition auquel on vient de faire allusion pourrait être entièrement éliminé. » [par. 29]

« Rien ne s'opposerait d'ailleurs, dans l'hypothèse – que ne règle pas le paragraphe 5 – où celui des deux États contractants dont le débiteur des intérêts est un résident et l'État tiers où est situé l'établissement stable pour le compte duquel l'emprunt a été

contracté et qui supporte la charge des intérêts, revendiqueraient l'un et l'autre le droit de taxer lesdits intérêts à la source, à ce que ces deux États ainsi, éventuellement d'ailleurs, que l'État de la résidence du bénéficiaire des intérêts, se concertent pour remédier à la double imposition qui résulterait de ces prétentions. Le remède, on le répète, devrait consister en l'établissement entre ces divers États de conventions bilatérales ou d'une convention multilatérale comportant une disposition analogue à celle du paragraphe 5. Une autre solution consisterait en ce que deux États contractants donnent au texte de la deuxième phrase du paragraphe 5 la teneur suivante :

“Toutefois, lorsque le débiteur des intérêts, qu'il soit ou non un résident d'un État contractant, a dans un État autre que celui dont il est un résident un établissement stable pour lequel la dette donnant lieu au paiement des intérêts a été contractée et qui supporte la charge de ces intérêts, ceux-ci sont considérés comme provenant de l'État où l'établissement stable est situé.” » [par. 30]

« Si deux États contractants s'entendent, à l'occasion de négociations bilatérales, pour réserver à celui de la résidence du bénéficiaire des revenus, l'imposition exclusive de ces revenus, il devient du même coup sans intérêt d'insérer dans la convention qui fixe leurs rapports la disposition du paragraphe 5 définissant l'État de la source de ces revenus. Mais il est bien évident ainsi que la double imposition ne serait pas complètement éliminée dans ce cas si le débiteur des intérêts possédait un établissement stable, pour le compte duquel les sommes auraient été empruntées et qui assumerait la charge des intérêts dont elles seraient productives, dans un État tiers qui appliquerait à ces intérêts son impôt à la source. On retomberait alors dans l'hypothèse envisagée ... ci-dessus. » [par. 31]

Paragraphe 6

23. Ce paragraphe reprend le paragraphe 6 de l'article 11 du Modèle de convention de l'OCDE, dont le commentaire se lit comme suit :

« Ce paragraphe a pour objet de limiter le champ d'application des dispositions concernant l'imposition des intérêts, dans l'hypothèse où le montant des intérêts payés excéderait, en raison de relations spéciales qui existeraient entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiendraient avec des tierces personnes, celui dont seraient convenus le débiteur et le

bénéficiaire effectif s'ils l'avaient stipulé en toute indépendance. Il prévoit qu'en une telle hypothèse les dispositions de l'article ne s'appliqueront qu'à ce dernier montant et que la partie excédentaire des intérêts demeurera imposable conformément à la législation des deux États contractants et compte tenu des autres dispositions de la Convention. » [par. 32]

« Il résulte clairement du texte que, pour que la disposition s'applique, il faut que l'intérêt reconnu excessif procède de relations spéciales qui existent entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec des tierces personnes. On peut citer à titre d'exemple les cas où les intérêts sont versés à une personne physique ou morale qui contrôle directement ou indirectement le débiteur, qui est contrôlée directement ou indirectement par lui ou qui dépend d'un groupe ayant avec lui des intérêts communs. Les exemples susmentionnés sont du reste similaires ou analogues aux hypothèses prévues par l'article 9 ». [par. 33]

« D'autre part, la notion de relations spéciales couvre aussi des rapports de parenté et, en général, toute communauté d'intérêt distincte du rapport de droit qui donne lieu au paiement des intérêts. » [par. 34]

« En ce qui concerne le régime applicable à la partie excédentaire des intérêts, il y aura lieu d'apprécier la nature exacte de cette partie en fonction des circonstances propres à chaque cas d'espèce, en vue de déterminer la catégorie de revenus dans laquelle il conviendra de la ranger pour l'application des dispositions de la législation fiscale des États intéressés et de celles de la Convention. Ce paragraphe permet seulement l'ajustement du taux d'intérêt et non une nouvelle classification du prêt lui donnant le caractère d'une participation au capital. Pour qu'un tel ajustement soit possible en vertu du paragraphe 6 de l'article 11, il serait nécessaire de modifier la phrase "compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés". Néanmoins, ce paragraphe pourrait concerner non seulement le bénéficiaire mais encore le payeur des intérêts excédentaires et la déduction de ces derniers, pour peu que la législation de l'État de la source le permette, pourrait être refusée, compte tenu des autres dispositions de la Convention. Si deux États contractants éprouvaient des difficultés à déterminer les autres dispositions de la Convention applicables, suivant les cas, à la partie excédentaire des intérêts, rien ne les empêcherait d'apporter à la dernière phrase du paragraphe 6 des précisions

supplémentaires, à condition de ne pas en altérer le sens général. »
[par. 35]

« Au cas où les principes et les règles découlant de leurs législations respectives conduiraient les deux États contractants à faire application d'articles différents de la Convention pour l'imposition de la partie excédentaire, il serait nécessaire, pour résoudre la difficulté, de mettre en oeuvre la procédure amiable prévue par la Convention. » [par. 36]

24. Des membres du Groupe d'experts ont fait observer qu'il y avait de nombreux artifices par lesquels d'aucuns s'ingéniaient à bénéficier des dispositions de l'article 11, notamment en créant ou en cédant des créances donnant lieu au versement d'intérêts. Les États contractants peuvent bien entendu invoquer, pour faire échec à ce type d'arrangements, les règles concernant la primauté du fond sur la forme, le principe de l'abus des droits ou une autre doctrine analogue, mais ceux qui souhaitent y parer expressément peuvent aussi, en négociations bilatérales, inclure une clause du type de celle qui suit dans leurs conventions fiscales bilatérales :

« Les dispositions du présent article ne sont pas applicables à quiconque, en créant ou cédant des créances donnant lieu au versement d'intérêts, avait pour seul but, ou pour but principal, de bénéficier des dispositions du présent article. »

Article 12 REDEVANCES

A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

1. L'article 12 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE avec les exceptions suivantes : des modifications de fond aux paragraphes 1 et 3; l'insertion de deux nouveaux paragraphes 2 et 5 – les autres paragraphes étant renumérotés en conséquence –, et un remaniement de forme au paragraphe renuméroté 4.

2. Quand l'utilisateur d'un brevet ou d'un bien de nature analogue est résident d'un pays et verse des redevances au détenteur, qui est un résident d'un autre pays, le versement effectué par l'utilisateur est généralement assujéti à une retenue d'impôt dans son pays, c'est-à-dire dans le pays de la source. Ce pays impose le versement brut. Il ne tient donc aucun compte des dépenses encourues par le détenteur. Ces dépenses n'étant pas prises en considération, il se peut que, dans certains

cas, le bénéfice réalisé par le détenteur après déduction de l'impôt ne représente qu'un faible pourcentage du montant brut des redevances. Il est donc possible qu'en fait le détenteur doive, en déterminant le montant de la redevance, tenir compte de la retenue à la source, de sorte que l'utilisateur et le pays de la source paieront davantage, pour l'utilisation du brevet ou du bien de nature analogue, que si la retenue perçue par le pays de la source était plus faible et tenait compte des dépenses encourues par le détenteur. Le fabricant ou l'inventeur auront peut-être consacré des sommes considérables à la mise au point des biens d'où proviennent les redevances, car la recherche et les essais exigent d'énormes mises de fonds sans toujours donner d'heureux résultats. Dans ces conditions, la détermination du juste taux à appliquer par le pays de la source au montant brut des redevances pose un problème d'autant plus complexe que l'utilisateur peut verser un montant forfaitaire pour l'exploitation du brevet ou du bien analogue en plus du versement normal des redevances.

3. Le commentaire de l'OCDE sur l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE comporte les remarques préliminaires suivantes :

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

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

B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 12

Paragraphes 1 et 2

4. Dans le paragraphe 1, les mots « ne ... que » sont omis, à la différence des dispositions du paragraphe 1 de l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE, qui stipulent que « 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 ». Le paragraphe 2 est une disposition ajoutée, qui découle logiquement des prémisses du paragraphe 1, l'idée que les redevances doivent être imposables dans le pays de la source aussi bien que dans le pays de résidence. Un expert d'un pays développé a fait observer qu'en stipulant que le droit d'imposer les redevances est à partager entre l'État de résidence et l'État de la source, le Modèle de convention des Nations Unies ne respecte pas le principe du droit d'imposition exclusif de l'État de résidence, énoncé dans le Modèle de convention de l'OCDE. À ce propos, il est à noter que plusieurs États membres de l'OCDE ont assorti de réserves l'approbation de l'imposition exclusive par l'État de résidence.

5. Le Groupe d'experts a modifié en 1999 les dispositions du paragraphe 2 de l'article 12, pour les aligner sur les dispositions du paragraphe 2 des articles 10 et 11. Il est stipulé précédemment que les redevances sont aussi imposables dans l'État contractant d'où elles proviennent et selon la législation de cet État, mais que si la personne qui reçoit les redevances en est le bénéficiaire effectif, l'impôt devait être soumis à certaines conditions. La modification vise à permettre à un bénéficiaire effectif, s'il est résident de cet autre État contractant, de bénéficier des dispositions de cet article, qu'un agent ou autre intermédiaire percevant ces recettes au nom du bénéficiaire effectif soit ou non résident de cet État contractant, tout en continuant de refuser le bénéfice des dispositions de l'article à un bénéficiaire effectif qui ne serait pas résident de l'État contractant, même si l'intermédiaire en question en était résident. On se reportera à ce propos au paragraphe 5 du commentaire concernant l'article 10.

6. Au cours de la discussion du Groupe d'experts, les experts des pays en développement ont exprimé l'avis que, pour faciliter la conclusion de conventions fiscales entre ces pays et les pays développés, il convient de donner la priorité d'imposition des redevances au pays d'où proviennent les revenus, c'est-à-dire le pays de la source. Les brevets et les procédés ne sont généralement concédés aux pays en développement qu'après avoir été pleinement exploités ailleurs et, de l'avis de ces experts, s'il est exagéré d'avancer qu'ils ne sont mis à la disposition de ces pays qu'une fois périmés, il ne serait pas excessif de dire qu'ils sont transférés tardivement, à un moment où les dépenses encourues pour leur mise au point ont déjà été en grande partie récupérées.

7. Des experts de pays développés ont répondu qu'il serait contraire à la réalité de supposer que les entreprises choisissent les plus vieux brevets pour les concéder aux pays en développement. Normalement, l'entreprise accorde ses brevets à des filiales étrangères et choisit en conséquence ses inventions les plus modernes dans l'espoir d'élargir les marchés existants ou d'en conquérir de nouveaux. Les brevets ne sont pas des marchandises, mais des instruments destinés à promouvoir la production industrielle. Plusieurs experts de pays développés ont soutenu, par principe, que le pays de résidence du détenteur d'un brevet ou d'un bien analogue devrait avoir le droit exclusif ou prioritaire d'imposer les redevances y afférentes.

8. Aucun consensus ne s'étant dégagé au sujet d'un taux précis de la retenue d'impôt à appliquer aux redevances sur une base brute, il a été décidé que ce taux serait fixé par des négociations bilatérales. Les considérations suivantes pourraient être retenues dans les négociations en question :

En premier lieu, le pays de la source reconnaîtrait qu'il faudrait prendre en considération, d'une part, les frais courants imputables à la redevance et, d'autre part, les frais occasionnés par la mise au point du bien dont l'usage était générateur de la redevance, étant entendu que ces derniers frais pourraient aussi être imputables aux bénéficiaires tirés d'autres redevances ou d'activités passées ou futures liées à ces frais, et aussi que d'autres frais non directement occasionnés par la mise au point du bien pourraient néanmoins y avoir notablement contribué;

En second lieu, si l'on était convenu d'un coefficient pour frais lors de la fixation d'un taux brut dans le pays de la source, il semblerait qu'en conséquence le pays du bénéficiaire qui pratiquerait une méthode de crédit d'impôt devrait aussi calculer ce crédit sur la base du coefficient chaque fois que ce serait possible. Cette question devrait donc être examinée à propos des articles 23 A ou 23 B.

9. D'autres considérations pourraient influencer la détermination de la retenue à la source sur les redevances brutes. Ces considérations sont notamment les suivantes : le fait que les pays en voie de développement ont besoin de recettes et souhaitent conserver leurs devises; le fait que les redevances sont versées dans leur quasi-totalité par des pays en voie de développement à des pays développés; l'ampleur de l'assistance que les pays développés devraient, pour diverses raisons, accorder aux pays en développement, et l'importance particulière qu'aurait une telle assistance dans le domaine des redevances; le fait qu'il est souhaitable d'éviter que, dans les accords de licence, la charge fiscale soit reportée sur le concessionnaire; la possibilité que l'imposition à la source donne à

un pays en développement de prendre, par voie d'allègements ou d'exemptions, des décisions de nature à encourager les accords de licence qu'il juge souhaitables pour son développement; la diminution du risque de fraude fiscale s'il y a imposition à la source; le fait que le pays du concédant a fourni les facilités et le travail nécessaires à l'obtention du brevet et a donc assumé les risques liés à ce brevet; le fait qu'il est souhaitable d'obtenir et d'encourager le transfert des techniques vers les pays en développement; le fait qu'il est souhaitable d'élargir le champ d'activité du concédant pour la mise en pratique du résultat de ses recherches; les avantages que les pays développés retireraient du développement international en général; l'importance relative du sacrifice de recettes fiscales; le rapport entre la décision concernant les redevances et d'autres décisions dans le cadre des négociations.

10. En ce qui concerne la location de films cinématographiques, les revenus tirés de cette location doivent être, non pas assimilés aux bénéfiques industriels et commerciaux, mais considérés dans le contexte des redevances. L'impôt porterait donc sur le montant brut, mais les frais seraient pris en considération pour fixer le taux de la retenue à la source. À propos des frais, quelques membres du Groupe ont fait état des facteurs qui pouvaient être considérés comme caractéristiques de la location de films. En règle générale, les dépenses des producteurs de films peuvent être beaucoup plus élevées et leurs bénéfiques plus faibles que dans le cas des redevances industrielles. Mais une partie considérable des frais relatifs aux films vient des cachets considérables versés aux acteurs et autres participants, qui ne sont imposés que par le pays de la résidence et non par le pays de la source, de sorte qu'une forte réduction de la retenue à la source pourrait ne pas être justifiée. On peut toutefois dire aussi que ces sommes n'en représentent pas moins des coûts réels pour les producteurs et devraient être prises en considération, tandis que tous les pays en cause devraient conjuguer leurs efforts pour s'assurer que les revenus en question n'échappent pas à l'impôt. De plus, si l'amortissement des dépenses dans le pays de la résidence ne signifie pas que les dépenses ne doivent pas entrer en ligne de compte à la source, il arrive cependant un moment où la situation en matière de dépenses n'est pas la même pour les films anciens.

11. En ce qui concerne les droits d'auteur, quelques membres du Groupe ont estimé qu'ils correspondent à des efforts culturels et devraient donc être exonérés d'impôt par le pays de la source. Selon d'autres, au contraire, puisque l'impôt serait recouvré par le pays de la résidence, la réduction à la source ne profiterait pas à l'auteur. D'autres membres étaient partisans d'exonérer les droits d'auteur à la source, pas forcément pour des raisons culturelles, mais parce que le pays de

résidence était mieux placé pour juger des dépenses et de la situation personnelle de celui qui avait créé les droits, y compris le temps qu'il avait passé à composer ses livres ou toute autre oeuvre protégée. Une diminution de l'impôt perçu par le pays de la source pouvait se justifier dans certains cas par le fait que cet impôt était trop élevé pour être résorbé par le crédit d'impôt du pays de résidence. Toutefois, les pays de la source ne seraient peut-être pas disposés à accepter cette manière de voir. De plus, la personne qui traite avec le pays de la source est parfois l'éditeur et non pas l'auteur, et les arguments qui militent en faveur de l'exonération du revenu de l'auteur à cause de sa situation personnelle ne s'appliquent évidemment pas à l'éditeur.

Paragraphe 3

12. Ce paragraphe reprend le paragraphe 2 de l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE, mais sans la modification de 1992 qui élimine de cet article la location d'équipement; le paragraphe 3 de l'article 12 comprend les rémunérations payées pour les bandes et des redevances qui ne sont pas incluses dans la disposition correspondante du Modèle de l'OCDE. Les parties ci-après du commentaire de l'OCDE sont applicables au paragraphe 3 de l'article 12 du Modèle des Nations Unies (les parties entre crochets sont des extraits du commentaire du Modèle de convention de l'OCDE de 1977, omis ou modifié dans le commentaire actuel de l'OCDE) :

« Le paragraphe 2 contient une définition du terme "redevances". Celles-ci proviennent en général des biens ou droits relevant des différentes formes de propriété littéraire et artistique, des éléments de propriété intellectuelle spécifiés dans le texte ainsi que des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. La définition s'applique aux rémunérations payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit qui y est mentionné, que ce droit ait fait ou non l'objet ou soit susceptible ou non de faire l'objet d'un dépôt ou d'une inscription publique. La définition comprend aussi bien les paiements faits en exécution d'un contrat de licence que les indemnités qu'une personne serait obligée de verser pour contrefaçon ou violation du droit. ... [L]e terme "payées", que l'on retrouve dans la définition, revêt un sens très large, la notion de payer signifiant : exécuter l'obligation de mettre des fonds à la disposition du créancier de la manière prévue par le contrat ou par les usages. À titre indicatif, certaines explications sont données ci-après afin de délimiter le champ d'application de l'article 12 par rapport à celui d'autres articles de la Convention, en ce qui

concerne en particulier [la location d'équipement et] la communication d'informations. » [par. 8]

« Les droits de location pour la concession de films cinématographiques sont également traités comme des redevances, que ces films soient projetés dans des salles de spectacles ou à la télévision. Toutefois, il peut être convenu par voie de négociations bilatérales que les droits de location pour la concession de films cinématographiques seront traités comme des bénéfices d'entreprise et soumis, par conséquent, aux dispositions des articles 7 et 9. » [par. 10]

« En qualifiant de redevances les rémunérations payées pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique, le paragraphe 2 vise la notion de "know-how". Certains groupements et auteurs spécialisés ont formulé des définitions du know-how qui ne divergent pas essentiellement quant au fond. L'une de ces définitions donnée par l'Association des bureaux pour la protection de la propriété industrielle (ANBPPI) précise que le "know-how est l'ensemble non divulgué des informations techniques, brevetables ou non, qui sont nécessaires à la reproduction industrielle d'emblée et dans les mêmes conditions d'un produit ou d'un procédé; procédant de l'expérience, le know-how est le complément de ce qu'un industriel ne peut savoir par le seul examen du produit et la saine connaissance des progrès de la technique". Dans le contrat de know-how. L'une des parties s'oblige à communiquer ses connaissances et expériences particulières, non révélées au public, à l'autre partie qui peut les utiliser pour son propre compte. Il est admis que le concédant n'a pas à intervenir dans l'application des formules concédées au concessionnaire et n'en garantit pas le résultat. Ce contrat diffère donc de ceux qui comportent des prestations de services où l'une des parties s'oblige, à l'aide des connaissances usuelles de sa profession, à faire elle-même un ouvrage pour l'autre partie. Ainsi ne constituent pas des redevances, au sens du paragraphe 2, des rémunérations obtenues pour des services après vente, des prestations effectuées par un vendeur dans le cadre de la garantie due à l'acheteur, une pure assistance technique ou des consultations données par un ingénieur, un avocat ou un expert comptable. De telles rémunérations tombent généralement sous l'application de l'article 7 ou de l'article 14. Dans la pratique des affaires, on rencontre des contrats qui portent à la fois sur un know-how et sur des prestations d'assistance technique. Un exemple, parmi d'autres, de contrat de cette espèce

est le contrat de franchise (franchising), dans lequel le concédant (franchisor) communique au concessionnaire (franchisee) ses connaissances et expériences et lui fournit en plus une assistance technique variée, doublée dans certains cas d'aides financières et de livraisons de marchandises. Dans l'hypothèse d'un contrat mixte, il convient en principe de décomposer, à l'aide des indications contenues dans le contrat ou par une ventilation raisonnable, le montant total de la rémunération stipulée en fonction des diverses prestations auxquelles elle s'applique, et de soumettre chacune des parties de la rémunération ainsi déterminées au régime fiscal qui lui est propre. Lorsque, toutefois, l'une des prestations convenues constitue de loin l'objet principal du contrat et que les autres prestations y prévues n'ont qu'un caractère accessoire et plutôt négligeable, il paraît possible d'assujettir la totalité de la rémunération au régime applicable à la prestation principale. » [par. 11]

« La question de savoir si des versements concernant des logiciels doivent être classés comme des redevances soulève des difficultés mais constitue un sujet très important compte tenu du développement rapide de la technologie informatique au cours des dernières années et de l'ampleur des transferts technologiques internationaux dans ce domaine. Un logiciel est un programme ou une série de programmes contenant des instructions destinées à un ordinateur pour les fins soit du fonctionnement opérationnel de l'ordinateur lui-même (système d'exploitation) soit de l'accomplissement d'autres tâches (logiciel d'application). Il peut être transféré sous diverses formes, par exemple par écrit ou électroniquement, sur une bande ou un disque magnétique, ou encore sur un disque laser ou un CD-Rom. Il peut être standardisé pour une large gamme d'applications ou personnalisé pour des utilisateurs individuels. Il peut être transféré comme partie intégrante du matériel informatique ou sous une forme indépendante pouvant être utilisée par des machines très diverses. Les droits portant sur un programme informatique constituent une forme de propriété intellectuelle. Une étude des pratiques suivies par les pays membres de l'OCDE a révélé que tous ces pays sauf un protègent ces droits explicitement ou implicitement par le biais de leur législation en matière de droits d'auteur. Le transfert de droits concernant les logiciels se fait sous diverses formes allant d'une disposition de tous les droits d'auteur sur un programme à la vente d'un produit dont l'utilisation est sujette à un certain nombre de restrictions. La contrepartie du transfert peut aussi prendre

différentes formes. Ces facteurs peuvent rendre difficile la distinction entre les versements concernant les logiciels qui constituent véritablement des redevances et d'autres types de versements. » [par. 12]

« On considère trois types de situation. La première est celle des paiements effectués pour l'acquisition d'une partie des droits (sans aliénation intégrale des droits sur le logiciel). Dans le cas d'un transfert partiel des droits, la rémunération ne sera à considérer comme redevance que dans des circonstances très limitées. Ce sera le cas lorsque c'est l'auteur du logiciel qui transfère les droits partiels (ou une personne ayant acquis de l'auteur ses droits de diffusion et de reproduction) et qu'il a mis une partie de ses droits à la disposition d'une tierce partie à qui cela permet de développer ou d'exploiter le logiciel à des fins commerciales, par exemple en le développant et en le diffusant... Même lorsqu'un versement concernant un logiciel peut véritablement être considéré comme une redevance, l'application des dispositions de l'article concernant les droits d'auteur peut présenter des difficultés du fait que l'application du paragraphe [3] exige que le logiciel soit qualifié d'oeuvre littéraire, artistique ou scientifique. Aucune de ces catégories ne semble pleinement satisfaisante, mais l'assimilation à une oeuvre scientifique paraît la plus réaliste. L'impossibilité, pour un pays, de rattacher les logiciels à l'une ou l'autre de ces catégories pourrait justifier l'adoption, dans le cadre de négociations bilatérales, d'une version modifiée du paragraphe [3] qui supprimerait toute indication quant à la nature des droits d'auteur concernés ou, alternativement, qui ferait expressément mention des logiciels. » [par. 13]

« Dans d'autres cas, le logiciel est généralement acquis pour l'usage personnel ou commercial de l'acheteur. Le paiement est alors traité comme des revenus commerciaux, conformément à l'article 7 ou l'article 14. Il est sans importance que le logiciel soit protégé par un droit d'auteur, ou que l'utilisation du logiciel par le bénéficiaire soit sujette à des restrictions. » [par. 14]

« Le deuxième type de situation est celui où le versement est la contrepartie du transfert de la pleine propriété des droits d'auteur concernant le logiciel. Il est manifeste que dans ce cas, le versement ne peut constituer une redevance et les dispositions de l'article ne sauraient s'appliquer en l'espèce. Il peut cependant se présenter des difficultés lorsqu'il y a une aliénation importante quoique partielle des droits qui comprend :

- Un droit exclusif d'utilisation pendant une certaine durée ou sur un territoire limité;
- Le versement d'une contrepartie additionnelle liée à l'utilisation du logiciel;
- Une contrepartie prenant la forme d'un versement forfaitaire d'une certaine importance. » [par. 15]

« Quoique chaque cas doive être réglé en fonction de ses particularités, il est vraisemblable que de tels versements constitueront en général un revenu d'activité commerciale visé par l'article 7 ou l'article 14 ou relevant des gains en capital visés par l'article 13 plutôt qu'une redevance visée par l'article 12. Ceci découle du fait que lorsque la propriété des droits a été aliénée en tout ou en partie, la contrepartie ne peut viser l'utilisation de ces droits. La nature fondamentale de la transaction, qui est celle d'une aliénation, ne peut être modifiée par la forme de la contrepartie, par le paiement échelonné de celle-ci ou, selon la majorité des pays, par le fait que les versements soient liés à une éventualité. » [par. 16]

« Le troisième type de situation est celui où les versements effectués au titre de logiciels le sont dans le cadre de contrats mixtes. Ces contrats comprennent par exemple les ventes de matériel avec des logiciels incorporés et les concessions de droits d'usage d'un logiciel assorties de prestations de services. Les méthodes exposées au paragraphe 11 ci-dessus aux fins de régler des problèmes similaires pouvant se poser en ce qui concerne les redevances relatives à des brevets et à du know-how sont également applicables au cas des logiciels. Lorsque cela s'avère nécessaire, il faut donc décomposer le montant total du paiement qui doit être effectué en vertu du contrat sur la base des renseignements contenus dans le contrat ou selon une répartition raisonnable et appliquer le régime fiscal propre à chacune des composantes ainsi déterminées. » [par. 17]

« Les indications données ci-dessus au sujet des contrats mixtes peuvent aussi s'appliquer dans le cas de certaines représentations artistiques, en particulier d'un concert dirigé par un chef d'orchestre ou d'un récital donné par un musicien. La rémunération correspondant à la prestation musicale, augmentée, le cas échéant, de celle offerte pour la radiodiffusion instantanée semble devoir être traitée selon l'article 17. Lorsqu'en vertu du même contrat ou d'un contrat distinct la prestation musicale est enregistrée et que l'artiste a stipulé à son profit des redevances sur

la vente ou sur l'audition publique des disques, la partie de la rémunération reçue qui consiste en de telles redevances relève de l'article 12. » [par. 18]

« Il est rappelé d'autre part que les redevances variables ou fixes pour l'exploitation de gisements, sources ou autres ressources naturelles sont régies par l'article 6 et ne tombent donc pas sous l'application du présent article. [Si deux États contractants trouvaient difficile du point de vue juridique d'appliquer cette distinction à la rémunération correspondant à l'usage, ou à la concession de l'usage, d'un équipement, ils pourront ajouter au texte du paragraphe [3], après les mots "d'un équipement industriel, commercial ou scientifique" le membre de phrase "ne constituant pas un bien immobilier au sens de l'article 6".] » [par. 19]

13. On se reportera à la révision du commentaire de l'article 12 concernant la rémunération concernant les logiciels, qui a été approuvée par le Comité des affaires fiscales de l'OCDE et remplacerait le commentaire précédemment cité.

14. Le paragraphe 2 de l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE (correspondant au paragraphe 3 de l'article 12 du Modèle des Nations Unies) a été modifié dans le Rapport sur la révision du Modèle de convention adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992 : les mots « ainsi que pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique » ont été supprimés. Toutefois, plusieurs pays membres de l'OCDE ont émis des réserves sur ce point.

15. Le Groupe d'experts s'est penché sur les problèmes qu'on rencontre pour distinguer les redevances d'autres types de revenus qui doivent relever d'autres articles de la Convention. Un expert d'un pays développé a affirmé que le problème tenait au fait que la définition des redevances établissait une distinction imparfaite entre les revenus qui constituaient des redevances *stricto sensu* et la rémunération du travail intellectuel et de services techniques tels que les études de toute nature (ingénierie, recherche géologique, etc.). Cet expert a également mentionné le problème de la distinction entre les redevances qui s'apparentent à des revenus du capital et les rémunérations de services. Étant donné l'ampleur de la définition des « informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique », certains pays ont tendance à assimiler la fourniture de travail intellectuel et de services techniques à la fourniture d'informations ayant trait à cette expérience et par conséquent à

considérer leur rémunération comme imposable au même titre que des redevances.

16. Afin d'éviter ces difficultés, cet expert a proposé de restreindre la définition des redevances en excluant de cette définition les rémunérations payées pour des « informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ». Cet expert a également suggéré d'annexer à la Convention un protocole précisant que ces rémunérations devraient être considérées comme des bénéfices d'une entreprise, auxquels s'appliquerait l'article 7 relatif aux bénéfices des entreprises, et que les rémunérations reçues pour des études ou des enquêtes de caractère scientifique ou technique, telles que des études géologiques, ou pour des services de consultant ou de surveillance devraient être considérées comme des bénéfices d'une entreprise, auxquels s'appliqueraient aussi les dispositions de l'article 7. L'effet de ces différentes dispositions serait d'assurer que le pays de la source ne pourrait pas imposer ces rémunérations à moins que l'entreprise n'ait dans ce pays un établissement stable, selon la définition de la Convention, et que les impôts devraient être payables seulement sur l'élément constituant le revenu net des rémunérations imputables à cet établissement stable.

17. Quelques experts de pays en développement ont fait observer que l'expression « informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique » pourrait être interprétée comme visant des connaissances spécialisées dotées d'une valeur intrinsèque de propriété sur des procédés industriels ou commerciaux ou sur des méthodes de gestion, transmises sous la forme d'instructions, d'avis, d'enseignements ou de formules, de plans ou de modèles et permettant d'utiliser ou d'appliquer l'expérience acquise sur un sujet particulier. Ils ont également indiqué que la définition du terme « redevances » pourrait être étendue, par voie de négociations bilatérales, aux gains découlant de l'aliénation de tous droits ou biens découlant de la productivité, de l'utilisation ou de la cession de tels droits ou biens. Le Groupe est convenu que les droits littéraires pouvaient s'étendre aux droits de reproduction des informations internationales.

Paragraphe 4

18. Ce paragraphe reprend, avec des modifications, le paragraphe 3 de l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE, qui stipule que les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas si le bénéficiaire effectif des redevances possède dans le pays de la source un

établissement stable ou une base fixe et que le droit ou le bien générateur des redevances s'y rattache effectivement. Le Groupe d'experts a décidé de modifier le paragraphe 3 du Modèle de convention de l'OCDE en y introduisant le principe de la force d'attraction avec des limitations. Outre les redevances auxquelles le paragraphe 1 ne s'applique pas aux termes du paragraphe 3 de l'article 12 du Modèle de l'OCDE, dans le paragraphe 4 du Modèle de convention des Nations Unies c'est le cas aussi pour les redevances liées à une activité industrielle ou commerciale décrite 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), même si les activités ne sont pas exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe. Dans le Modèle de convention des Nations Unies, le paragraphe est modifié en outre en ce qu'on y mentionne les dispositions du paragraphe 2 comme du paragraphe 1.

Paragraphe 5

19. Ce paragraphe, qui dispose que les redevances sont considérées comme provenant d'un État contractant lorsque le débiteur est résident de cet État, est une innovation du Modèle de convention des Nations Unies, qui ne figure pas dans l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE.

20. Comme dans le cas des intérêts, quelques experts ont suggéré que les pays qui le voudraient puissent remplacer la règle spécifiée pour la source dans la convention par une clause qui identifierait la source de la redevance comme l'État dans lequel le bien ou le droit donnant lieu à redevance (brevet, etc.) serait utilisé. Lorsque, dans des négociations bilatérales, les deux parties différaient d'opinion quant à la clause à adopter, une solution consisterait à inclure une règle qui, d'une façon générale, admettrait le lieu de résidence du débiteur comme la source de la redevance; toutefois, dans le cas où le droit ou le bien donnant lieu à la redevance serait utilisé dans l'État ayant adopté la règle du « lieu d'utilisation », la redevance serait considérée comme provenant de cet État.

Paragraphe 6

21. Ce paragraphe reprend le paragraphe 4 de l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE, qui a fait l'objet du commentaire suivant :

« Ce paragraphe a pour objet de limiter le champ d'application des dispositions concernant l'imposition des redevances, dans l'hypothèse où le montant des redevances payées

excéderait, en raison de rapports particuliers que le débiteur ou le bénéficiaire effectif entretiendraient entre eux ou avec des tierces personnes, celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif s'ils l'avaient stipulé en toute indépendance. Il prévoit qu'en une telle hypothèse les dispositions de l'article ne s'appliqueront qu'à ce dernier montant et que la partie excédentaire des redevances demeurera imposable conformément à la législation des deux États contractants et compte tenu des autres dispositions de la Convention. » [par. 22]

« Il résulte clairement du texte que, pour que la disposition s'applique, il faut que la rémunération reconnue excessive procède de relations spéciales qui existent entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec des tierces personnes. On peut citer à titre d'exemples les cas où les redevances sont allouées à une personne physique ou morale qui contrôle directement ou indirectement le débiteur, qui est contrôlée directement ou indirectement par lui ou qui dépend d'un groupe ayant avec lui des intérêts communs. Les exemples susmentionnés sont du reste similaires ou analogues aux hypothèses prévues par l'article 9. » [par. 23]

« D'autre part, la notion de relations spéciales couvre aussi des rapports de parenté et, en général, toute communauté d'intérêts distincte du rapport de droit qui donne lieu au paiement des redevances. » [par. 24]

« En ce qui concerne le régime applicable à la partie excédentaire des redevances, il y aura lieu d'apprécier la nature exacte de cette partie en fonction des circonstances propres à chaque cas d'espèce, en vue de déterminer la catégorie de revenus dans laquelle il conviendra de la ranger pour l'application des dispositions de la législation fiscale des États intéressés et de celles de la Convention. Si deux États contractants éprouvaient des difficultés à déterminer les autres dispositions de la Convention applicables suivant les cas à la partie excédentaire des redevances, rien ne les empêcherait d'apporter à la dernière phrase du paragraphe 4 des précisions supplémentaires, à condition de ne pas en altérer le sens général. » [par. 25]

« Au cas où les principes et les règles découlant de leurs législations respectives conduiraient les deux États contractants à faire application d'articles différents de la Convention pour l'imposition de la partie excédentaire, il serait nécessaire, pour

résoudre la difficulté, de mettre en oeuvre la procédure amiable prévue par la Convention. » [par. 26]

22. Des membres du Groupe d'experts ont fait observer qu'il y avait nombre d'artifices par lesquels d'aucuns s'ingéniaient à bénéficier des dispositions de l'article 12, notamment en créant ou en cédant des droits provenant d'accords concernant l'usage, le droit d'usage ou les informations sur des actifs incorporels, donnant lieu au versement de redevances. Les États contractants peuvent bien entendu invoquer, pour faire échec à ce type d'arrangements, les règles concernant la primauté du fond sur la forme, le principe de l'abus des droits ou une autre doctrine analogue, mais ceux qui souhaitent y parer expressément peuvent aussi, en négociations bilatérales, inclure une clause du type de celle qui suit dans leurs conventions fiscales bilatérales :

« Les dispositions du présent article ne sont pas applicables à quiconque, en créant ou cédant des droits donnant lieu au versement de redevances, avait pour seul but, ou pour but principal, de bénéficier des dispositions du présent article ».

Article 13

GAINS EN CAPITAL

A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

1. L'article 13 du Modèle de convention des Nations Unies se compose des trois premiers paragraphes de l'article 13 du Modèle de convention de l'OCDE, suivis de deux nouveaux paragraphes (par. 4 et 5) et du texte du paragraphe 4 de ce modèle, renuméroté 6 et amendé pour tenir compte de l'insertion des deux nouveaux paragraphes.

2. Le texte de cet article résulte d'un compromis que le Groupe a considéré comme la formule la plus acceptable pour les pays développés et pour les pays en développement. Quelques experts de pays développés ont préconisé de reprendre l'article 13 du Modèle de convention de l'OCDE, qui 1) confère au pays de la source le droit d'imposer les gains en capital provenant de l'aliénation de biens meubles et immeubles qui font partie d'un établissement stable ou qu'une base fixe détient pour l'exercice d'une profession indépendante; 2) ne rend les gains provenant de l'aliénation des navires ou aéronefs imposables que dans l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé; et 3) réserve au pays de résidence le droit d'imposer les gains en capital réalisés sur toute autre forme de propriété aliénable. La plupart des experts de pays en développement ont défendu le droit du pays de la

source de lever un impôt dans des situations où le Modèle de l'OCDE réserve ce droit au pays de résidence.

3. S'agissant de l'imposition des gains en capital dans les pays développés comme en développement, on peut rappeler les remarques préliminaires ci-après, tirées du commentaire de l'article 13 du Modèle de convention de l'OCDE :

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

- Dans certains pays, les gains en capital ne sont pas considérés comme un revenu imposable;
- Dans d'autres pays, les gains en capital d'une entreprise sont imposés, mais les gains en capital d'une personne physique en dehors du cadre d'une entreprise ne sont pas imposés;
- Même lorsque les gains en capital d'une personne physique en dehors du cadre d'une entreprise sont imposés, souvent cette imposition ne s'applique que dans certains cas, par exemple aux gains provenant de la vente de biens immobiliers, ou aux gains de nature spéculative (si un bien a été acheté en vue d'être revendu). » [par. 1]

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

« L'article ne traite pas des questions mentionnées ci-dessus. Il appartient au droit interne de chaque État contractant de déterminer si les gains en capital doivent être imposés et, dans l'affirmative, comment ils doivent l'être. L'article ne peut en

aucune manière être interprété comme donnant à un État le droit d'imposer les gains en capital si ce droit n'est pas stipulé dans le droit interne. L'article ne précise pas la nature de l'impôt auquel il s'applique. Il est entendu que l'article doit s'appliquer à toutes les catégories d'impôt perçus sur les gains en capital par un État contractant. La formule de l'article 2 est assez large pour atteindre ce but et pour comprendre également les impôts spéciaux sur les gains en capital. » [par. 3]

4. Le commentaire de l'OCDE relatif à l'article 13 comprend les observations générales suivantes :

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

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

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

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

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

« Lorsque les plus-values et la réévaluation d'actifs sont imposées, le principe applicable en cas d'aliénation de tels actifs doit en règle générale également être appliqué. Il n'a pas été jugé nécessaire de mentionner expressément de tels cas dans l'article ou de prévoir des dispositions spéciales. Les dispositions de l'article ainsi que celles des articles 6, 7 et 21 semblent suffisantes. En principe le droit d'imposer est attribué, par les dispositions précitées, à l'État dont le cédant est un résident, à l'exception des cas où, s'agissant de biens immobiliers ou de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable, le droit d'imposer revient en priorité à l'État de situation du bien considéré. On doit pourtant accorder une attention particulière aux cas traités aux paragraphes 13 à 17 ci-dessous. » [par. 9]

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

« L'article ne fait pas de distinction selon l'origine du gain en capital. Tous les gains en capital sont donc visés, ceux qui

proviennent d'une évolution à long terme correspondant à une amélioration régulière de la situation économique aussi bien que ceux qui proviennent d'une évolution à très court terme (gains spéculatifs). Sont aussi visés les gains en capital qui résultent de la perte de valeur de la monnaie nationale. Bien entendu, il appartient à chaque État de décider si de tels gains doivent ou non être imposés. » [par. 11]

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

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

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

imposer les amortissements pratiqués en sus du gain en capital, comme on l'a mentionné au paragraphe 12 ci-dessus. » [par. 14]

« D'un autre côté, l'État A, dont le cédant est un résident, ne peut être obligé dans tous les cas d'exonérer complètement de tels gains comptables de ses impôts en vertu du paragraphe 1 de l'article et de l'article 23 A (il ne se posera guère de problèmes aux États appliquant la méthode de l'imputation). Dans la mesure où de tels profits comptables sont dus à la réalisation d'amortissements pratiqués précédemment dans l'État A et qui ont réduit le revenu ou le bénéfice imposable dans cet État A, cet État ne peut être empêché d'imposer un tel bénéfice comptable... » [par. 15]

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

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

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

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

« L'article traite en premier lieu des gains qui sont imposables dans l'État où les biens cédés sont situés. Pour tous les autres gains en capital, le paragraphe [6] donne le droit d'imposition à l'État dont le cédant est un résident. » [par. 20]

« Puisque tous les États n'imposent pas les gains en capital, il peut paraître justifié de n'éviter que la double imposition effective des gains en capital. En conséquence, les États contractants ont toute latitude pour compléter leur convention bilatérale, de sorte qu'un État ne devra renoncer au droit d'imposer que lui donne sa

législation interne que si l'autre État, autorisé à imposer en vertu de la Convention, exerce effectivement son droit. Dans un tel cas, le paragraphe [6] de l'article devrait être complété en conséquence. L'article 23 A devrait en outre être complété comme [on] l'indique [dans les] Commentaires sur l'article 23 A. » [par. 21]

B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 13

Paragraphe 1

5. Ce paragraphe comprend le paragraphe 1 de l'article 13 du Modèle de convention de l'OCDE, qui a fait l'objet du commentaire suivant :

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

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

Paragraphe 2

6. Ce paragraphe reprend le paragraphe 2 de l'article 13 du Modèle de convention de l'OCDE, qui a fait l'objet du commentaire suivant :

« Le paragraphe 2 traite des biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise. L'expression "biens mobiliers" désigne tous les biens autres que les biens immobiliers couverts par le paragraphe 1. Elle comprend également les biens incorporels, tels que la clientèle (goodwill) et les droits d'usage. Les gains provenant de l'aliénation de ces biens mobiliers sont imposables dans l'État où est situé l'établissement stable, ce qui correspond aux règles relatives aux bénéfices des entreprises (art. 7 et 14). » [par. 24]

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

« En revanche, la règle du paragraphe 2 peut ne pas s'appliquer dans tous les cas aux gains en capital provenant de l'aliénation d'une participation dans une entreprise. Cette disposition ne s'applique qu'aux biens dont le cédant était propriétaire, soit seul, soit conjointement avec d'autres personnes. Selon la législation de certains pays, les actifs d'une société de personnes sont considérés être la propriété des associés. Toutefois, la législation d'autres pays traite les sociétés de personnes et autres associations comme des personnes morales aux fins d'imposition, distinctes de leurs membres, ce qui a pour conséquence que les participations dans de telles entités doivent être traitées comme les actions d'une société de capitaux. Les gains en capital provenant de l'aliénation de telles participations, comme les gains en capital provenant de l'aliénation d'actions, ne sont donc imposables que dans l'État dont le cédant est un résident. Les États contractants ont toute latitude de convenir, par la voie d'accords bilatéraux, de règles particulières pour les gains en capital provenant de l'aliénation de participations dans des sociétés de personnes. » [par. 26]

« Certains États estiment que tous les gains en capital provenant de sources situées sur leur territoire doivent être soumis

à leur imposition conformément à leur législation interne, lorsque le cédant possède un établissement stable sur leur territoire. Le paragraphe 2 ne s'inspire pas d'une telle conception, parfois appelée "force attractive de l'établissement stable". Le paragraphe 2 prévoit simplement que les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable sont imposables dans l'État où est situé l'établissement stable. Les gains provenant de l'aliénation de tous les autres biens mobiliers ne sont imposables que dans l'État de résidence du cédant conformément au paragraphe 4. Les explications qui précèdent rejoignent celles qui sont données aux Commentaires sur l'article 7. » [par. 27]

Paragraphe 3

7. Ce paragraphe reprend le paragraphe 3 de l'article 13 du Modèle de convention de l'OCDE, qui a fait l'objet du commentaire suivant :

« Une dérogation à la règle du paragraphe 2 est prévue pour les navires et aéronefs exploités en trafic international et les bateaux servant à la navigation intérieure ainsi que pour les biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires, aéronefs ou bateaux. Les gains provenant de l'aliénation de ces biens ne sont imposables que dans l'État où est situé le siège de direction effective de l'entreprise exploitant ces navires, aéronefs ou bateaux. Cette règle correspond aux dispositions de l'article 8 et du paragraphe 3 de l'article 22. Il est entendu que le paragraphe 3 de l'article 8 est applicable si le siège de direction effective d'une telle entreprise est à bord d'un navire ou d'un bateau. Les États contractants qui préféreraient conférer le droit d'imposition exclusive à l'État de la résidence, ou combiner les critères de la résidence et du siège de direction effective, ont toute latitude, dans leurs conventions bilatérales, de substituer au paragraphe 3 des dispositions correspondant à celles proposées ... [dans les] Commentaires sur l'article 8. » [par. 28]

Paragraphe 4

8. Ce paragraphe – qui permet à un État contractant d'imposer le gain provenant de l'aliénation d'actions d'une société ou de l'aliénation d'un intérêt dans d'autres entités dont les biens consistent à titre principal en biens immobiliers situés dans cet État contractant – ne figure pas dans le Modèle de convention de l'OCDE; il vise à empêcher que les gains provenant de la vente de biens immobiliers puissent échapper à l'impôt.

Étant donné qu'il est souvent relativement facile de soustraire ces gains à l'impôt par la constitution d'une société immobilière, il est nécessaire d'imposer la cession des actions des sociétés de ce type. Cela vaut tout particulièrement lorsque la propriété des actions comporte un droit d'occupation des locaux. Pour atteindre le but visé, le paragraphe 4 s'applique que la société soit résidente de l'État contractant où le bien immobilier est situé ou résident d'un autre État. En 1999, le Groupe d'experts a décidé de modifier le paragraphe 4 pour en étendre l'application aux intérêts dans une société de personnes, une société fiduciaire ou une masse successorale propriétaires de biens immobiliers. Il a décidé également d'en exclure les entités dont les biens consistent à titre principal, directement ou indirectement, en biens immobiliers qu'elles utilisent dans leurs activités commerciales. Cette exclusion ne s'applique toutefois pas à une société de personnes, société fiduciaire ou masse successorale s'occupant de gestion de biens immobiliers. Pour que le paragraphe 4 atteigne les buts visés, il faut qu'il s'applique que la société de personnes, société fiduciaire ou masse successorale soit directement ou indirectement (c'est-à-dire par l'intermédiaire d'une ou plusieurs entités interposées) propriétaire des biens immobiliers. Les États contractants peuvent convenir en négociations bilatérales que les dispositions du paragraphe 4 s'appliquent aussi aux gains provenant de l'aliénation d'autres intérêts ou droits dans une société constituant une partie d'une participation importante. Aux fins de ce paragraphe, l'expression « à titre principal » signifie que la valeur de ces biens immobiliers est supérieure à cinquante pour cent de la valeur globale de tous les actifs appartenant à la société de personnes, société fiduciaire ou masse successorale.

Paragraphe 5

9. Le Groupe d'experts s'est interrogé sur la possibilité de fixer un taux d'imposition de faveur (par rapport au taux normal intérieur) pour les gains provenant de l'aliénation d'actions autres que celles visées au paragraphe 4 (autres que celles de sociétés dont les biens consistent à titre principal en biens immobiliers). Du fait qu'un taux d'imposition de faveur frappant les gains provenant de la cession d'actions a toutes chances d'encourager les investissements en actions, de promouvoir les investissements directs étrangers et les investissements de portefeuille, accélérant donc l'industrialisation du pays, les États contractants peuvent envisager d'en débattre au cours de leurs négociations bilatérales et d'inclure les dispositions voulues dans leurs traités bilatéraux.

10. Au cours du débat consacré à ce paragraphe, plusieurs experts ont défendu l'idée qu'un État contractant devrait pouvoir imposer les gains

provenant de la cession d'actions d'une société qui en est résident, que la cession s'effectue dans cet État ou ailleurs, mais il a été admis que pour des raisons d'ordre administratif, le droit d'imposition est à limiter à la cession d'une participation importante. On a laissé la décision sur ce qui constitue une participation importante pour les négociations bilatérales, lors desquelles le pourcentage correspondant pourra être déterminé.

11. Certains pays considéreront peut-être que l'État contractant dont la société est résidente ne doit imposer la cession des actions de cette société que lorsqu'une partie substantielle des avoirs de la société est située dans cet État et, au cours des négociations bilatérales, ils pourront insister pour que cette restriction soit appliquée. D'autres pays préféreront peut-être que le paragraphe 5 soit purement et simplement supprimé.

Paragraphe 6

12. Ce paragraphe reprend le paragraphe 4 de l'article 13 du Modèle de convention de l'OCDE avec un remaniement de forme tendant à remplacer les mots « paragraphes 1, 2 et 3 » par les mots « paragraphes 1, 2, 3, 4 et 5 ». Le commentaire sur le paragraphe 4 de l'article 13 du Modèle de convention de l'OCDE est donc applicable, *mutatis mutandis*, au paragraphe 6 du texte des Nations Unies. Ce commentaire est libellé comme suit :

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

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

« Si des actions sont vendues par un actionnaire à la société qui les a émises, lors de la liquidation de cette société ou de la réduction de son capital social libéré, la différence entre le prix de vente et la valeur nominale des actions peut être traitée, dans l'État dont la société est un résident, comme une distribution des bénéfices mis en réserve et non comme un gain en capital. L'article ne s'oppose pas à ce que l'État de résidence de la société impose de telles distributions aux taux prévus à l'article 10; une telle imposition est permise parce que cette différence est comprise dans

la définition du terme “dividendes” donnée au paragraphe 3 de l’article 10 tel qu’il est interprété au paragraphe 28 des commentaires qui s’y rapportent. La même interprétation peut s’appliquer lorsque des obligations d’emprunt sont remboursées par le débiteur à un prix supérieur à la valeur nominale ou à la valeur à laquelle les obligations ont été émises; dans ce cas, la différence peut représenter un intérêt et, en conséquence, être assujettie à un impôt limité dans l’État de la source de l’intérêt, conformément à l’article 11. » [par. 31]

13. Toutefois, comme il est dit ci-dessus au paragraphe 2, la plupart des experts de pays en développement ont suggéré le texte ci-après en remplacement du paragraphe 4 de l’article 13 du Modèle de convention de l’OCDE :

« 4. Les gains provenant de la cession de tout bien autres que les gains visés aux paragraphes 1, 2 et 3 sont imposables dans l’État contractant de la source conformément à la législation de cet État. »

Cette disposition équivaut à dire que l’un des États ou les deux peuvent imposer ces gains selon leur propre législation, et que l’État de résidence éliminera la double imposition selon les dispositions de l’article 23. Les pays qui choisiront ce libellé voudront peut-être préciser au cours des négociations bilatérales les règles applicables pour établir où est la source de tels gains.

Article 14

PROFESSIONS INDÉPENDANTES

1. L’article 14 du Modèle de convention des Nations Unies reprend dans l’alinéa a) du paragraphe 1 et dans le paragraphe 2 les dispositions essentielles de l’article 14 du Modèle de convention de l’OCDE. L’alinéa b) du paragraphe 1 permet à l’État de la source d’imposer également les revenus dans une situation de plus que prévu au paragraphe 1 de l’article 14 du modèle de l’OCDE. Dans ce dernier, les revenus d’une profession indépendante ne sont imposables dans le pays de la source que si les revenus sont imposables à une base fixe du contribuable, tandis que le modèle des Nations Unies, plus complet, autorise également l’imposition dans le pays de la source si le séjour du contribuable dans ce pays s’étend sur une période totale supérieure à 183 jours au cours d’une période de douze mois commençant ou s’achevant pendant l’année fiscale considérée.

2. Lors de la discussion sur l'article 14, quelques experts de pays en développement ont estimé qu'il ne serait pas justifiable de limiter le droit d'imposition du pays de la source par les critères de l'existence d'une base fixe et de la durée du séjour et que le seul critère à retenir devrait être celui de la source des revenus. Quelques experts de pays développés ont estimé au contraire que l'exportation de compétences, comme l'exportation de biens corporels, ne devrait pas donner matière à imposition dans le pays de destination si l'intéressé n'avait pas dans ce pays une base fixe comparable à l'établissement stable. Ils se sont donc déclarés en faveur de l'adoption du critère de la base fixe, admettant toutefois que la présence continue, dans ce pays, de la personne qui y fournit les services justifierait l'imposition par ce pays. Des experts de pays en développement se sont aussi prononcés en faveur du critère de la base fixe. D'autres experts de ces pays ont exprimé une préférence pour le critère de la durée du séjour.

3. Lors de l'élaboration du Modèle de 1980, plusieurs experts de pays en développement avaient proposé d'ajouter un troisième critère, celui du montant de la rémunération. En vertu de ce critère, la rémunération des professions indépendantes pourrait être imposée par le pays de la source si elle dépassait une certaine somme, indépendamment de l'existence d'une base fixe ou de la durée du séjour dans ce pays.

4. À titre de compromis, le Modèle de 1980 mentionnait trois critères au choix [par. 1, al. a) à c)] en vertu de chacun desquels le pays de la source aurait le droit d'imposer le revenu tiré de l'exercice d'une profession indépendante par une personne qui serait un résident de l'autre État contractant. Mais en 1999, le Groupe d'experts a décidé d'omettre le troisième critère (montant de la rémunération), faisant l'objet de l'alinéa c), pour ne conserver que les alinéas a) et b).

5. L'alinéa a), qui reprend le critère unique du Modèle de convention de l'OCDE, prévoit que le revenu est imposable si la personne dispose d'une façon habituelle d'une base fixe pour l'exercice de ses activités. Bien que l'existence d'une base fixe confère le droit d'imposition, le montant du revenu imposable se limite à la fraction imputable à la base fixe.

6. L'alinéa b), tel que modifié en 1999, étend le droit d'imposition du pays de la source en stipulant que ce pays a le droit d'imposer le revenu si la personne séjourne dans le pays pendant une période ou des périodes d'une durée totale de 183 jours commençant ou s'achevant pendant l'année fiscale considérée, même si elle n'y dispose pas d'une base fixe. Toutefois, seul peut être taxé le revenu tiré des activités exercées dans le pays. Avant la modification, la durée minimale du séjour (en vue de

plusieurs périodes) dans le pays était « une période ou des périodes d'une durée totale égale ou supérieure à 183 jours pendant l'année fiscale considérée ». Un membre de pays développé a toutefois dit préférer le libellé antérieur pour des motifs techniques. Du fait de la modification, les dispositions de l'alinéa b) du paragraphe 1 de l'article 14 sont désormais alignées sur celles de l'alinéa a) du paragraphe 2 de l'article 15 visant la période minimum de séjour dans l'autre État contractant.

7. Avant sa suppression, l'alinéa c) énonçait un troisième critère du droit d'imposition du pays de la source pour le cas où ni l'une ni l'autre des conditions figurant aux alinéas a) et b) n'était satisfaite. Il prévoyait que si la rémunération des services fournis dans le pays de la source dépassait un certain montant (à définir lors de négociations bilatérales), le pays de la source pouvait prélever l'impôt, mais à condition seulement que la rémunération provienne d'un résident de ce pays, ou encore d'un établissement stable ou d'une base fixe situés dans ce pays et appartenant à un résident d'un autre pays.

8. On a relevé que l'inflation priverait de sens toute limite monétaire fixée en la matière, cette dernière n'ayant ainsi pour effet que de limiter le volume de services (susceptibles d'être fort utiles) qu'un pays pourrait importer. De plus, la disposition en cause n'apparaissait que dans six pour cent des traités fiscaux bilatéraux rédigés entre 1980 et 1987. Aussi a-t-il été décidé de supprimer l'alinéa c) du paragraphe 1 de l'article 14.

9. Le Groupe a débattu des rapports entre l'article 14 et l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5. Le sentiment général était qu'une rémunération versée directement à une personne physique à raison d'activité de caractère indépendant relevait des dispositions de l'article 14. Les paiements à une entreprise à raison d'activités de salariés ou autres employés de cette dernière, fournies par l'entreprise, relevaient eux des articles 5 et 7. La rémunération versée par l'entreprise à la personne physique ayant accompli les activités relevait soit de l'article 14 (s'il s'agissait d'un entrepreneur indépendant engagé par l'entreprise pour accomplir ces activités) soit de l'article 15 (s'il s'agissait d'un salarié de l'entreprise). Les parties, au cas où elles estimeraient nécessaire de mieux préciser le rapport entre l'article 14 et les articles 5 et 7, seraient libres de le faire au cours des négociations.

10. Étant donné que l'article 14 du Modèle de convention des Nations Unies reprend toutes les dispositions de l'article 14 du Modèle de convention de l'OCDE, le commentaire de l'OCDE, libellé comme suit, lui est applicable :

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

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

« Les dispositions de l'article sont analogues à celles auxquelles sont soumis les bénéficiaires des entreprises et elles reposent en fait sur les mêmes principes qui fondent l'article 7. Les dispositions de l'article 7 et les Commentaires qui s'y rapportent pourraient donc servir de directives pour l'interprétation et l'application de l'article 14. Les principes édictés à l'article 7, par exemple, pour ventiler les bénéficiaires entre le siège et l'établissement stable, pourraient aussi s'appliquer à la ventilation des revenus entre l'État de la résidence de la personne qui exerce une activité indépendante et l'État où cette activité est exercée à partir d'une base fixe. De même, les dépenses exposées pour une base fixe, y compris les dépenses de direction et les frais généraux, devraient venir en déduction pour la détermination du revenu imputable à la base fixe, comme c'est le cas pour les dépenses imputables à l'établissement stable... À d'autres égards aussi, l'article 7 et les Commentaires qui s'y rapportent pourraient aider à interpréter l'article 14, par exemple pour déterminer si des paiements pour des logiciels informatiques sont à considérer comme bénéficiaires d'entreprise au sens de l'article 7 ou redevances au sens de l'article 12. » [par. 3]

« Quoique les articles 7 et 14 soient fondés sur les mêmes principes, on a estimé que la notion d'établissement stable devrait être réservée aux activités commerciales et industrielles. C'est pourquoi l'expression "base fixe" a été employée. Il n'a pas été jugé opportun de la définir mais cette expression vise, par exemple, le cabinet de consultation d'un médecin ou le bureau d'un architecte ou d'un avocat. Il semble qu'une personne exerçant une activité indépendante ne dispose pas normalement d'installations

de ce genre dans un État autre que celui dont elle est un résident. Toutefois, s'il existe dans un autre État un centre d'activités présentant certains caractères de fixité ou de permanence, cet État devrait pouvoir imposer les activités en question. » [par. 4]

Article 15

PROFESSIONS DÉPENDANTES

A. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 15

1. L'article 15 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 15 du Modèle de convention de l'OCDE, qui a fait l'objet du commentaire suivant :

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

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

« Les pays membres ont généralement compris l'expression "salaires, traitements et autres rémunérations similaires" comme incluant les avantages en nature reçus au titre d'un emploi (par exemple, l'usage d'une habitation ou d'une automobile, le bénéfice d'une assurance maladie ou d'une assurance-vie et les adhésions à des clubs). » [par. 2.1]

« Le paragraphe 2 comporte toutefois une exception générale à la règle posée au paragraphe 1. Cette disposition couvre toutes les personnes physiques fournissant des services dans le cadre d'un emploi (représentants de commerce, travailleurs du bâtiment, ingénieurs, etc.), dans la mesure où leur rémunération n'est pas couverte par les dispositions d'autres articles, tels ceux qui s'appliquent aux fonctions publiques ou aux artistes et sportifs. » [par. 3]

« Pour que les rémunérations bénéficient de l'exonération prévue dans ce paragraphe, il faut que les trois conditions qui y sont stipulées soient réunies. La première condition est que l'exonération soit limitée à la période de 183 jours. Il est de plus stipulé que cette période ne doit pas être dépassée "pendant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée". Cette expression diffère de celle employée dans le projet de Convention de 1963 et le Modèle de convention de 1977, lesquels prévoyaient que la période de 183 jours¹⁵ ne pouvait être dépassée "au cours de l'année fiscale considérée", expression qui était source de difficultés dans les cas où les années fiscales des États contractants ne coïncidaient pas et qui offrait la possibilité d'organiser des opérations de façon à ce que des travailleurs séjournent dans l'État considéré, par exemple, les cinq et demi derniers mois d'une année et les cinq et demi premiers mois de l'année suivante. La nouvelle rédaction de l'alinéa 2 a) a écarté de telles possibilités d'évasion fiscale. » [par. 4]

« Bien que diverses formules aient été utilisées par les pays membres pour calculer la période de 183 jours, il n'existe qu'une seule méthode qui soit compatible avec les termes de ce paragraphe : la méthode des jours de présence physique. L'application de cette méthode est simple, dans la mesure où une personne est soit présente dans un pays, soit absente de ce pays. En outre, il est relativement facile pour le contribuable de fournir des preuves de sa présence lorsque celles-ci lui sont demandées par les autorités fiscales. Selon cette méthode, les jours suivants sont inclus dans les calculs : fraction de journée, jour d'arrivée, jour de départ et tous les autres jours passés à l'intérieur de l'État où l'activité est exercée tels que les samedis et dimanches, les jours fériés, les jours de vacances pris avant, pendant et après la période d'activité, les brèves interruptions (formation, grèves, lock-out, délais de livraison), jours de maladie (à moins qu'ils n'empêchent le salarié de partir alors qu'il aurait eu normalement droit à l'exonération) et enfin la survenance d'un décès ou d'une maladie dans sa famille. Toutefois, les journées passées en transit dans l'État d'activité au cours d'un trajet entre deux points extérieurs à cet État doivent être exclues des calculs. Il résulte de ces principes que toute journée entière passée en dehors de l'État d'activité, que ce soit en vue de vacances, de voyages d'affaires ou pour toute

¹⁵ La même modification a été apportée en 1999, au Modèle de convention des Nations Unies.

autre raison, ne doit pas être prise en compte. Toute fraction de journée, même brève, pendant laquelle le contribuable est présent dans un État compte comme journée de présence dans cet État pour le calcul de la période de 183 jours. » [par. 5]

« La deuxième condition est que l'employeur qui verse la rémunération ne soit pas résident de l'État où l'activité salariée est exercée. Certains pays membres pourraient toutefois juger qu'il n'y a pas lieu d'étendre l'exception du paragraphe 2 aux cas où l'employeur n'est pas résident de l'État de résidence du salarié, car la détermination de la rémunération du salarié ou la mise en oeuvre des obligations de l'employeur en matière de retenue à la source pourrait alors donner lieu à des difficultés administratives. Les États contractants qui partagent ces vues sont libres d'adopter bilatéralement la variante suivante de l'alinéa 2 b) :

“b) les rémunérations sont payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui est un résident du premier État, et” ». [par. 7]

« Selon la troisième condition, si l'employeur possède dans l'État où l'activité salariée est exercée un établissement stable (ou une base fixe s'il s'acquitte de services professionnels ou d'autres activités de caractère indépendant), l'exemption n'est accordée qu'à condition que la rémunération ne soit pas mise à la charge d'un établissement stable ou d'une base fixe qu'il possède dans cet État. » [par. 7.1]

« Le paragraphe 2 a donné lieu à de nombreux abus par le recours à la pratique qualifiée “location internationale de main-d'oeuvre”. Dans ce système, l'employeur local désirant employer de la main-d'oeuvre étrangère pour une ou des périodes inférieures à 183 jours l'embauche par l'entremise d'un intermédiaire établi à l'étranger lequel se présente comme l'employeur de la main-d'oeuvre et “loue” celle-ci à l'employeur local. Le travailleur réunit alors – tout au moins en apparence – les trois conditions fixées par le paragraphe 2 et il peut donc revendiquer l'exonération d'impôt dans le pays d'exercice temporaire de son activité. Pour empêcher des abus dans des situations de ce genre, il y a lieu d'interpréter la notion d'employeur que l'on trouve au paragraphe 2. À cet égard, il est à noter que la notion d'employeur n'est pas définie dans la Convention mais il est entendu que l'employeur doit être compris comme la personne détenant un droit sur le résultat de l'activité du travailleur et assumant les responsabilités et les risques correspondants. Dans les cas de location internationale de main-

d'oeuvre, ces fonctions sont dans une large mesure exercées par l'utilisateur. Il convient en l'occurrence de faire prévaloir le fond sur la forme, c'est-à-dire d'examiner dans chaque cas particulier qui est, de l'intermédiaire ou de l'utilisateur, celui qui exerce le plus largement les fonctions de l'employeur. Il appartient donc aux États contractants de se mettre d'accord sur les situations dans lesquelles l'intermédiaire ne remplit pas les conditions requises pour qu'on le considère comme l'employeur au sens du paragraphe 2. Pour régler cette question, les autorités compétentes peuvent, outre les indications données ci-avant, invoquer un certain nombre de circonstances leur permettant de justifier que le véritable employeur est l'utilisateur de la main-d'oeuvre (et non l'intermédiaire étranger) :

- Le loueur n'assume pas de responsabilité ou de risque quant aux résultats des travaux de l'employé;
- Il incombe à l'utilisateur de donner des instructions à l'employé;
- Les travaux sont effectués à un endroit qui relève du contrôle et de la responsabilité de l'utilisateur;
- La rémunération du loueur est calculée sur la base du temps de l'utilisation, ou il existe une autre relation entre cette rémunération et les salaires reçus par l'employé;
- Le matériel et l'outillage sont principalement mis à la disposition de l'employé par l'utilisateur;
- Le nombre d'employés et les compétences requises de ceux-ci ne sont pas uniquement déterminés par le loueur. » [par. 8]

« Le paragraphe 3 rend applicable aux rémunérations des équipages de navires ou d'aéronefs en trafic international ou de bateaux servant à la navigation intérieure, une règle qui suit, jusqu'à un certain point, celle qui est applicable aux revenus de la navigation maritime, intérieure et aérienne, c'est-à-dire qu'elles sont imposables dans l'État contractant où se trouve le siège de direction effective de l'entreprise. Dans les commentaires sur l'article 8, il est précisé que les États contractants peuvent convenir de conférer le droit d'imposer ces revenus à l'État de l'entreprise qui exploite les navires, bateaux ou aéronefs. Les raisons qui expliquent l'introduction de cette possibilité s'agissant des revenus de la navigation maritime, intérieure ou aérienne sont également valables pour ce qui est de la rémunération de l'équipage. Les États

contractants conservent donc la faculté de convenir d'une clause qui donne le droit d'imposer ces rémunérations à l'État de l'entreprise. Cette disposition, de même que celle du paragraphe 3 de l'article 15, suppose que la législation interne de l'État auquel est conféré le droit d'imposition lui permet d'imposer la rémunération d'une personne qui est au service de l'entreprise intéressée, quelle que soit sa résidence. Le paragraphe 3 de l'article 8 s'applique lorsque le siège de direction effective d'une entreprise de navigation maritime ou intérieure est à bord d'un navire ou d'un bateau. La législation interne de certains pays membres prévoit que les rémunérations perçues par les membres non résidents de l'équipage d'un navire ne sont imposables que si le navire a la nationalité de cet État. C'est pourquoi les conventions conclues entre ces États stipulent que le droit d'imposer ces rémunérations est accordé à l'État de la nationalité du navire. D'un autre côté, bien des États ne peuvent pas faire usage de ce droit d'imposition, auquel cas la clause pourrait entraîner une absence d'imposition. Cependant, les États dont la législation interne édicte ce principe d'imposition peuvent convenir bilatéralement de conférer à l'État de la nationalité du navire le droit d'imposer les rémunérations versées au titre d'emplois salariés à bord de navires. » [par. 9]

« Il est à noter que l'imposition des revenus des travailleurs frontaliers n'a pas fait l'objet de dispositions particulières, car il est préférable que les problèmes résultant de conditions locales soient résolus directement par les États intéressés. » [par. 10]

« Aucune disposition spéciale n'a été prévue concernant les rémunérations perçues par les professeurs en visite et par les étudiants travaillant en vue d'acquérir une expérience pratique. De nombreuses conventions contiennent certaines dispositions visant ces cas, qui ont pour objet essentiel de faciliter les relations culturelles en prévoyant une exonération fiscale limitée. Parfois, la législation fiscale interne elle-même stipule cette exemption. L'absence de dispositions spécifiques ne saurait être interprétée comme constituant un obstacle à l'inclusion de telles dispositions dans les conventions bilatérales, au cas où on le jugerait souhaitable. » [par. 11]

2. Bien qu'en règle générale, les dispositions des articles 14, 15, 19 et 23 suffisent à éviter la double imposition aux professeurs en visite, il peut y avoir des pays désireux de consacrer à ce cas un article spécifique. On se reportera aux paragraphes 11 à 13 du commentaire portant sur l'article 20, où le sujet est traité en détail.

Article 16
TANTIÈMES ET RÉMUNÉRATIONS DU PERSONNEL
DE DIRECTION DE HAUT NIVEAU

1. Le paragraphe 1 de l'article 16 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 16 du Modèle de convention de l'OCDE.

2. Le paragraphe 1 de l'article 16 du Modèle de convention des Nations Unies reprenant l'intégralité de l'article 16 du Modèle de l'OCDE, on peut citer utilement le commentaire portant sur ce dernier :

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

« Les pays Membres ont généralement compris (expression "tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires" comme incluant les avantages en nature reçus par une personne en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société (par exemple, l'usage d'une habitation ou d'une automobile, le bénéfice d'une assurance maladie ou d'une assurance-vie et les adhésions à des clubs). » [par. 1.1]

« Il est fréquent qu'un membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société exerce aussi d'autres activités auprès de la société, par exemple, en tant que salarié, conseiller, consultant, etc. L'article ne s'applique évidemment pas aux émoluments qui lui sont versés pour l'exercice de ces autres activités. » [par. 2] [Cette conception n'est pas applicable au Modèle de convention des Nations Unies.]

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

3. L'article 16 du Modèle de convention des Nations Unies comprend aussi un deuxième paragraphe ne figurant pas dans le Modèle de l'OCDE, visant les rémunérations perçues par les dirigeants occupant un poste de direction de haut niveau.

4. Le Groupe d'experts a décidé que lorsqu'un poste de direction de haut niveau d'une société qui est un résident d'un État contractant est occupé par un résident de l'autre État contractant, la rémunération versée à ce dirigeant devait être soumise au même principe que les tantièmes. L'expression « poste de direction de haut niveau » ne vise qu'un groupe limité de postes, auxquels s'attache la responsabilité principale de la direction générale des affaires de la société, distincte des activités des membres des conseils d'administration : les titulaires de ces postes ont à la fois des activités de membre du conseil d'administration et de dirigeant de haut niveau.

Article 17
ARTISTES ET ATHLÈTES

1. L'article 17 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 17 du Modèle de convention de l'OCDE, avec une modification. Au lieu du mot « sportifs » utilisé dans le Modèle de l'OCDE (où il remplaçait « athlètes » utilisé précédemment dans le Modèle des Nations Unies comme dans celui de l'OCDE), il a été décidé de garder « athlètes », qui peut être masculin ou féminin, et qui, bien qu'au contraire du mot « artistes », il ne soit pas illustré d'exemples dans le paragraphe 1, devait être interprété aussi dans un sens large, conforme à l'esprit et à l'objet de l'article.

2. Le commentaire concernant l'article 17 du Modèle de convention de l'OCDE se lit comme suit (on remplacera « sportifs » par « athlètes » pour l'appliquer au Modèle des Nations Unies) :

« Le paragraphe 1 prévoit que les artistes et les sportifs qui sont des résidents d'un État contractant sont imposables dans l'autre État contractant où ils exercent leurs activités en cette qualité, que celles-ci aient un caractère d'activité d'entreprise ou d'activité salariée. Cette disposition fait donc exception, soit à la règle énoncée à l'article 7, soit à celle qui est stipulée au paragraphe 2 de l'article 15. » [par. 1]

« La règle ci-dessus permet d'éviter les difficultés d'ordre pratique qui se posent fréquemment en ce qui concerne l'imposition des artistes du spectacle et des sportifs qui se produisent à l'étranger. Par ailleurs, des dispositions trop rigides pourraient dans certains cas créer des obstacles aux échanges culturels. Pour pallier cet inconvénient, les États pourront d'un commun accord limiter l'application du paragraphe 1 aux activités d'entreprise. Pour ce faire, il suffira de modifier le texte de l'article

de façon à y prévoir qu'il s'applique sous réserve du seul article 7. Dans ce cas, les artistes du spectacle et les sportifs recevant un traitement ou un salaire tomberont automatiquement sous le coup de l'article 15 et bénéficieront des exemptions prévues au paragraphe 2 de cet article. » [par. 2]

« Le paragraphe 1 vise les artistes et sportifs. Il n'est pas possible de donner une définition précise du terme "artiste" mais le paragraphe 1 donne des exemples de personnel qui peuvent être considérés comme tels. Cette liste ne doit pas être considérée comme exhaustive. D'une part, ce terme inclut clairement l'acteur de théâtre, l'acteur de cinéma et l'acteur participant à des films publicitaires télévisés (ancien sportif compris). L'article peut aussi être appliqué aux artistes et sportifs participant à des activités de nature politique, sociale, religieuse ou charitable dès lors que ces activités comportent un élément de divertissement. Par contre, il ne s'applique pas aux intervenants invités à un colloque ni au personnel administratif ou technique (par exemple les cameramen pour le tournage d'un film, les producteurs, les metteurs en scène, les chorégraphes, le personnel technique ou les accompagnateurs d'un groupe *pop*). Entre les deux, il existe une zone intermédiaire dans laquelle il convient d'apprécier le profil global des activités de la personne intéressée. » [par. 3]

« Un particulier peut à la fois diriger un spectacle et y participer, ou peut diriger et produire un programme de télévision ou un film tout en y jouant un rôle. Dans de tels cas, il convient de déterminer la nature des activités exercées dans le pays où le spectacle a eu lieu. Si celles-ci ont principalement un caractère de prestation scénique, l'article est applicable à tous les revenus correspondants que l'intéressé perçoit dans ce pays. Si, au contraire, la prestation scénique ne constitue qu'une partie négligeable de ses activités dans ce pays, le revenu sera totalement exclu du champ de l'article. Dans les situations intermédiaires, une répartition sera nécessaire. » [par. 4]

« Si aucune définition précise n'est donnée du terme de "sportif", celui-ci ne vise pas seulement les participants à des manifestations athlétiques traditionnelles (comme les coureurs à pied, les sauteurs et les nageurs). Il vise aussi, par exemple, les joueurs de golf, les jockeys, les joueurs de football, de cricket et de tennis ainsi que les coureurs automobiles. » [par. 5]

« L'article s'applique également à d'autres participants à des activités qui ont généralement le caractère de divertissement tels

que les joueurs de billard ou de *snooker* et les participants à des tournois d'échec ou de bridge. » [par. 6]

« Le revenu perçu par les imprésarios, etc., pour organiser la prestation d'un artiste ou d'un sportif n'entrent pas dans le champ de l'article mais tout revenu qu'ils perçoivent pour le compte de l'artiste ou du sportif est naturellement visé par cet article. » [par. 7]

« Le paragraphe 1 s'applique au revenu perçu directement ou indirectement, à titre individuel, par un artiste ou un sportif. Dans certains cas, la rémunération n'est pas versée directement à l'exécutant ou à son imprésario/agent. Ainsi, un musicien d'orchestre peut percevoir un salaire au lieu d'être payé au cachet; l'État contractant où se déroule un concert est en droit, conformément au paragraphe 1, d'imposer la part du salaire du musicien qui correspond à ce concert. De même, lorsqu'un artiste ou sportif est employé, par exemple par une société unipersonnelle, l'État où l'activité est exercée peut imposer une fraction appropriée de toute rémunération versée à la personne physique. En outre, lorsque la législation du pays permet de faire abstraction de telles entités, et de traiter les revenus comme revenant directement à l'individu, le paragraphe 1 permet à l'État où s'est déroulé un spectacle d'imposer le revenu perçu par l'entité au profit de l'individu pour ce spectacle, même si ce revenu ne lui est pas versé effectivement sous forme de rémunération. » [par. 8]

« Outre les droits obtenus au titre des manifestations auxquelles ils participent directement, les artistes et sportifs perçoivent souvent des revenus sous forme de redevances, de droits de publicité ou de parrainage. En général, d'autres articles seront applicables chaque fois qu'il n'y a pas de lien direct entre les revenus et un spectacle public donné par l'artiste ou le sportif dans le pays intéressé. Les redevances correspondant à des droits de la propriété intellectuelle relèvent normalement de l'article 12 plutôt que de l'article 17 (cf. paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 12) mais en général les droits de publicité et de parrainage sortent du cadre de l'article 12. L'article 17 s'applique aux revenus de la publicité ou du parrainage, etc., qui sont directement ou indirectement liés aux manifestations ou spectacles qui ont lieu dans un État donné. Les revenus du même type qui ne peuvent être imputés à ces manifestations ou spectacles relèvent des règles normales de l'article 14 ou de l'article 15, le cas échéant. Les versements reçus en cas d'annulation d'un spectacle sortent

également du cadre de l'article 17 et relèvent des articles 7, 14 ou 15, selon le cas. » [par. 9]

« L'article ne fait pas mention des modalités de calcul du revenu visé. Il revient à la législation nationale de chaque État contractant de déterminer l'importance des déductions éventuelles au titre des dépenses. Les législations nationales diffèrent sur ce point, certaines prévoyant une imposition à la source à un taux peu élevé applicable à la rémunération brute versée aux artistes ou aux sportifs. De telles dispositions s'appliquent parfois aussi aux revenus versés à des groupes ou à des équipes, troupes, etc., constituées en personnes morales. » [par. 10]

« Le paragraphe 1 de l'article s'applique aux revenus qu'un artiste ou un sportif tire de ses activités personnelles. Le paragraphe 2 traite des cas où les revenus de ses activités sont attribués à d'autres personnes. Si le revenu d'un artiste ou d'un sportif est réalisé par une autre personne et que l'État de source n'a pas l'autorité législative pour faire abstraction de la personne qui reçoit le revenu de façon à imposer directement l'artiste ou le sportif sur ce revenu, le paragraphe 2 prévoit que la fraction du revenu sur lequel l'artiste ou le sportif ne peut être imposé peut être imposé comme revenu de la personne qui le reçoit. Si la personne qui reçoit le revenu exerce des activités d'entreprise, l'État de source peut imposer ce revenu même si celui-ci n'est pas imputable à un établissement stable situé dans ce pays. Cependant, il n'en va pas toujours ainsi. Il y a trois cas principaux de ce genre.

a) Le premier cas est celui où une société de gestion perçoit une rémunération pour la venue par exemple d'un groupe de sportifs (qui n'a pas lui-même la personnalité juridique).

b) Le deuxième cas est celui d'une équipe, d'une troupe, d'un orchestre, etc., qui est constitué en personne morale. Les revenus des spectacles ou événements sportifs peuvent être versés à cette entité. Les membres de l'équipe, de l'orchestre, etc., seront imposables, en vertu du paragraphe 1, dans l'État où se déroule le spectacle ou l'événement sportif, pour toute rémunération (ou tout autre revenu dont ils bénéficient) en contrepartie du spectacle ou de l'événement; toutefois, si les membres perçoivent une rémunération périodique fixe et s'il est difficile d'attribuer une part de ces revenus à des manifestations particulières, les pays Membres peuvent décider, unilatéralement ou bilatéralement, de ne pas l'imposer. Le bénéfice réalisé par cette personne morale du fait de

ce spectacle ou événement serait imposable en vertu du paragraphe 2.

c) Le troisième cas concerne certains procédés d'évasion fiscale lorsque la rémunération due pour la prestation fournie par un artiste ou par un sportif n'est pas versée à lui-même mais à un tiers, par exemple à ce qu'on appelle une société d'artiste, de sorte que le revenu n'est imposé, dans l'État où l'activité est exercée, ni comme rémunération personnelle de l'artiste ou du sportif pour la prestation de ses services, ni comme bénéfice de l'entreprise en l'absence d'un établissement stable. Certains pays font abstraction de tels dispositifs dans leur législation nationale et considèrent les revenus comme réalisés par l'artiste ou le sportif : lorsque c'est le cas, le paragraphe 1 leur permet d'imposer les revenus tirés d'activités exercées sur leur territoire. D'autres pays n'ont pas cette possibilité. Lorsqu'un spectacle y est organisé, le paragraphe 2 permet à l'État en question d'imposer les bénéfices détournés du revenu de l'artiste ou du sportif au profit de l'entité. Toutefois, les États auxquels leur législation nationale ne donne pas les moyens d'appliquer cette disposition ont la faculté de convenir d'autres solutions ou de ne pas faire figurer le paragraphe 2 dans les conventions bilatérales qu'ils concluent. » [par. 11]

« Dans les cas visés aux paragraphes 1 et 2, lorsque l'État dont la personne qui reçoit le revenu est un résident utilise, pour éviter la double imposition, la méthode de l'exemption, cet État serait dans l'impossibilité d'imposer ce revenu même si l'État où la prestation a été fournie ne pouvait pas faire usage de son droit d'imposition; c'est donc la méthode de l'imputation qui doit être utilisée dans ces cas. Le même résultat pourrait être obtenu en stipulant que l'État dont la personne qui perçoit le revenu est un résident dispose d'un droit subsidiaire d'imposition pour le cas où l'État où les activités sont exercées ne peut faire usage du droit qui lui est conféré par les paragraphes 1 et 2. Les États contractants ont la faculté de choisir l'une ou l'autre de ces méthodes pour s'assurer que le revenu n'échappe pas à l'imposition. » [par. 12]

« En général, l'article 17 s'applique lorsque l'artiste ou le sportif est au service d'un État et perçoit des revenus de cet État; voir le paragraphe 6 des Commentaires sur l'article 19. Certaines conventions prévoient que l'article 17 n'est pas applicable aux artistes du spectacle et aux sportifs qui sont au service d'organismes subventionnés au moyen de fonds publics. » [par. 13]

« Certains pays peuvent estimer qu'il y a lieu d'exclure du champ d'application de l'article les manifestations bénéficiant de fonds publics. Ces pays ont le droit d'insérer une clause à cette fin mais les exonérations doivent être fondées sur des critères objectifs et faciles à définir afin que l'exemption ne soit accordée que dans les cas visés. La clause pourrait être rédigée comme suit :

“Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables aux revenus d'activités exercées par des artistes ou des sportifs dans un État contractant si la visite dans cet État est entièrement ou principalement financée par des fonds publics d'un ou des deux États contractants ou de leurs subdivisions politiques ou collectivités locales. Dans ce cas, le revenu n'est imposable que dans l'État contractant où réside l'artiste ou le sportif.” » [par. 14]

3. Quelques membres du Groupe ont estimé que les exemples donnés dans le commentaire sur l'article 17, paragraphe 2, du Modèle de convention de l'OCDE ne devaient pas être interprétés comme limitant le champ d'application de l'impôt aux revenus mentionnés dans ce commentaire. En fait, le libellé du commentaire autoriserait l'imposition de l'entreprise dans l'autre État contractant, sous réserve des limitations prévues pour les artistes et les sportifs qui résident dans un État contractant et exercent leur activité dans l'autre.

4. D'autres experts ont au contraire considéré que certains pays souhaiteraient peut-être que le paragraphe 2 ait une portée plus étroite.

Article 18

PENSIONS ET PRESTATIONS DE SÉCURITÉ SOCIALE

A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

1. L'article 18 du Modèle de convention des Nations Unies fait l'objet de deux variantes : 18 A et 18 B. Comme l'article 18 du Modèle de convention de l'OCDE, la variante 18 A confère au pays de résidence le droit exclusif d'imposer les pensions et autres rémunérations similaires. Toutefois, elle s'écarte du texte de l'OCDE en ce qu'elle donne au pays de la source le droit exclusif d'imposition quand les versements sont effectués au titre d'une caisse publique qui fait partie du régime de sécurité sociale de cet État, ou de l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. La variante 18 B prévoit que le droit d'imposer les pensions et autres rémunérations analogues est partagé entre le pays de la résidence et le pays de la source quand les versements ne sont pas

effectués au titre d'une caisse publique qui fait partie du régime de sécurité sociale d'un État contractant, ou de l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. Dans ce second cas, seul le pays de la source dispose du droit d'imposition.

2. Quelques membres du Groupe ont indiqué que certains pays souhaiteraient pouvoir négocier la possibilité, pour le pays de résidence, d'imposer les prestations de sécurité sociale de ses résidents.

B. COMMENTAIRE SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 18 A

Paragraphe 1

3. L'article 18 A reprenant le premier paragraphe du texte de l'article 18 du Modèle de convention de l'OCDE, le commentaire concernant ce dernier article est applicable. Mais, le Modèle des Nations Unies ajoutant une disposition distincte au paragraphe 2, concernant les prestations de sécurité sociale, l'exposé relatif au commentaire de l'OCDE sur lesdites prestations a été placé dans les observations portant sur le paragraphe 2. Le commentaire de l'OCDE fait observer ce qui suit :

« Selon cet article, les pensions payées au titre d'emplois salariés privés ne sont imposables que dans l'État de résidence du bénéficiaire. Cette disposition couvre également les pensions des veuves et des orphelins, et les autres rémunérations similaires telles que les rentes viagères versées au titre d'emplois antérieurs. Elle s'applique également aux pensions au titre des services rendus à un État ou à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, qui ne sont pas couvertes par les dispositions du paragraphe 2 de l'article 19. » [par. 1]

« Dans les législations fiscales des pays ... les régimes appliqués aux sommes versées à un employé en cas de cessation d'emploi sont d'une très grande diversité. Certains États les considèrent comme une pension, privée ou de l'État suivant le cas, versée forfaitairement. Il serait naturel dans ce cas de considérer le revenu comme relevant des articles 18 ou 19. Dans d'autres États, la loi considère un tel versement comme la rémunération finale du travail accompli. Il devrait donc être régi par l'article 15 ou 19 suivant le cas. D'autres encore considèrent qu'il s'agit de gratifications qui ne constituent pas un revenu imposable mais pourraient être assujetties à un impôt sur les donations ou à un impôt analogue. Il n'a pas été possible de parvenir à un accord unanime sur le régime fiscal à appliquer à de tels versements dans le Modèle de convention. Si la question de l'imposition de ces

versements devait se poser aux États contractants, elle devrait être résolue en ayant recours aux dispositions de l'article 25. » [par. 3]

Paragraphe 2

4. Ce paragraphe confère au pays de la source le droit exclusif d'imposer les pensions versées et autres paiements effectués au titre d'une caisse publique qui fait partie du régime de sécurité sociale de cet État ou de l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales. Ainsi que l'indique le deuxième paragraphe du commentaire de l'OCDE cité ci-après, aucun consensus ne s'est dégagé, au sein du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, en faveur de la mention de ce droit exclusif dans l'article 18. L'attribution au pays de la source du droit exclusif d'imposer les pensions versées et les paiements effectués au titre d'une caisse publique faisant partie du régime de sécurité sociale part du principe que les paiements en cause sont totalement ou en grande partie financés par les recettes fiscales du pays de la source. Tel est le cas lorsque les bénéficiaires éventuels des versements ne paient pas de cotisations ou que l'épargne contractuelle versée à la sécurité sociale doit être complétée par les rentrées fiscales du pays de la source. Cependant, il n'en est pas toujours ainsi quand le régime de sécurité sociale est fondé sur le principe de la capitalisation plutôt que sur celui de la distribution. Le commentaire de l'OCDE fait observer ce qui suit :

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

“Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les pensions et autres sommes payées en application de la législation sur la sécurité sociale d'un État contractant sont imposables Dans cet État.”

Lorsque l'État dont le bénéficiaire de tels versements est un résident applique la méthode de l'exemption, ces versements ne sont imposables que dans l'État de la source, alors que les États appliquant la méthode de l'imputation peuvent imposer ces versements en déduisant le montant de l'impôt perçu par l'État de la source. Certains États, qui appliquent d'une manière générale dans leurs conventions la méthode de l'imputation, peuvent cependant considérer que l'État de la source devrait avoir un droit exclusif d'imposer de tels versements. Ces États substitueront alors à l'expression "sont imposables" du projet de disposition ci-dessus, l'expression "ne sont imposables que" ». [par. 2]

5. Le Groupe d'experts a suggéré qu'il se pourrait que les dispositions du paragraphe 2 de l'article 18 (variante A) et du paragraphe 3 de l'article 18 (variante B) dussent être modifiées pour prendre en compte les conséquences de la privatisation des régimes de sécurité sociale.

6. Il ne semble qu'il y ait eu jusqu'en 1999 de traité où la question de la privatisation de ces régimes soit clairement abordée. Dans certains, il est vrai, le droit d'imposer les prestations de sécurité sociale est attribué à l'État de résidence et non à l'État de la source, mais cela ne règle pas la question soulevée ci-dessus.

7. Il existe des régimes privatisés de sécurité sociale dans plusieurs pays d'Amérique latine et d'Europe orientale. Les problèmes de double imposition que l'introduction de ces régimes peut entraîner n'ont pas été repérés jusqu'à présent. La question reste à l'examen, et les résultats de cet examen seront portés en temps utile à l'attention du Groupe d'experts.

8. Au cours des discussions du Groupe d'experts, plusieurs experts de pays en développement ont été d'avis que les pensions ne devraient pas être imposées exclusivement dans le pays de résidence du bénéficiaire. Ils ont fait observer que les pensions représentent dans une certaine mesure une rémunération différée pour des services rendus dans le pays de la source, et qu'en conséquence elles devaient être imposées à la source tout comme le seraient normalement les revenus d'un emploi salarié. En outre, ils ont indiqué que le courant des pensions de retraite entre certains pays développés et certains pays en développement n'est pas réciproque et que, dans certains cas, il représente une sortie nette de capitaux relativement substantielle pour le pays en développement. Plusieurs membres se sont déclarés en faveur d'une imposition des pensions exclusivement à la source, mais étaient disposés à accorder des exonérations d'imposition à la source d'un montant équivalant à celui des exonérations personnelles accordées dans le pays de la source.

D'autres membres ont été généralement d'avis que les pensions ne devaient être imposées que dans le pays de résidence. Ils ont estimé qu'en général les montants en cause ne sont pas importants et que les pays peuvent accepter sans grand dommage l'imposition dans le pays de résidence. Ces experts ont également fait valoir que le pays de résidence était probablement le mieux placé pour établir l'impôt sur la base de la capacité de payer du contribuable.

9. La question a été posée de savoir comment seraient imposées les pensions de retraite des salariés qui auraient été employés successivement dans plusieurs pays – situation fort courante chez les employés des sociétés transnationales. Si ces employés étaient imposés dans chacun des pays où ils avaient précédemment exercé un emploi donnant droit à pension, chaque prestation versée au titre d'une pension de retraite pourrait alors être imposée dans plusieurs pays. On a fait observer qu'il serait d'ailleurs très difficile, pour le siège d'une société, de répartir chaque pension entre les divers pays dans lesquels le retraité aurait travaillé pendant ses années d'emploi. Il a été généralement admis que l'imposition des pensions à la source devrait s'entendre de l'imposition dans le pays d'où provenaient les prestations et non pas dans le pays où l'activité avait été exercée.

Paragraphe 1

10. Tout en reconnaissant au pays de résidence le droit d'imposer les pensions et autres rémunérations analogues, ce paragraphe laisse ouverte la possibilité de conférer aussi ce droit au pays de la source dans certaines conditions définies au paragraphe 2.

Paragraphe 2

11. Comme indiqué plus haut, le pays de la source peut disposer du droit d'imposition, mais à condition que les paiements soient effectués par un résident de ce pays ou par un établissement stable qui y est situé.

Paragraphe 3

12. Le paragraphe 3 de la variante 18 B étant identique au paragraphe 2 de la variante 18 A, le commentaire cité ci-dessus au sujet de ce paragraphe lui est pleinement applicable.

13. Dans le commentaire sur l'article 18 du Modèle de convention de l'OCDE, les paragraphes 4 à 37 sont consacrés au traitement fiscal des cotisations à des régimes de retraite établis à l'étranger. Des membres du Groupe d'experts ont fait observer qu'en incorporant ces paragraphes au passage du commentaire du Modèle des Nations Unies qui traite du sujet,

on ferait passer un message encourageant aux éventuels investisseurs. En permettant de prendre en considération les cotisations de retraite transfrontières, on stimulerait en outre les mouvements de personnel vers l'étranger. Il est donc jugé important de reproduire ci-après les paragraphes 4 à 37 du commentaire de l'OCDE :

« Le traitement fiscal des cotisations à des régimes de retraite établis à l'étranger

A. Généralités

Il est caractéristique des entreprises multinationales que leurs personnels soient appelés de temps en temps à travailler hors de leur pays d'origine. Les conditions de service dans lesquelles ces personnels sont détachés pour exercer leur activité dans d'autres pays ont un grand intérêt et une grande importance, tant pour l'employeur que pour le salarié. Les arrangements portant sur le régime de retraite de cet employé font partie de ces conditions. » [par. 4]

« Les salariés détachés souhaitent souvent continuer de cotiser à un régime de retraite dans leur pays d'origine pendant leur séjour à l'étranger. Cela tient au fait que le passage d'un régime à un autre peut entraîner une perte de droits et d'avantages et au fait que l'affiliation à divers régimes de retraite dans différents pays peut poser bon nombre de problèmes d'ordre pratique. » [par. 5]

« Le régime fiscal des cotisations de retraite des salariés affectés hors de leur pays d'origine varie d'un pays à l'autre et en fonction de chaque cas individuel. Avant de prendre leurs fonctions à l'étranger, les salariés bénéficient couramment d'une exonération fiscale au titre des cotisations de retraite versées dans le pays d'origine. Dans certains cas, les salariés affectés à l'étranger conservent leur droit à l'exonération; par exemple, lorsqu'une personne physique demeure résidente et totalement imposable dans son pays d'origine, les cotisations de retraite à un régime dans ce pays d'origine continueront habituellement à y être exonérées. Mais souvent, les cotisations versées dans le pays d'origine par une personne en fonction à l'étranger ne donnent pas droit à une exonération, ni aux termes de la législation nationale du pays d'origine, ni aux termes de celle du pays d'accueil. Dans ce cas, il peut devenir coûteux, sinon impossible, de rester membre d'un régime de retraite dans le pays d'origine durant une affectation à l'étranger. Une disposition est suggérée au paragraphe 11 ci-dessous afin de permettre aux pays Membres qui désirent l'inclure

dans leurs conventions bilatérales d'accorder un allègement fiscal au titre des cotisations de retraite des salariés affectés à l'étranger. » [par. 6]

« Cependant, certains pays Membres peuvent considérer que la solution à ce problème ne consiste pas en une disposition conventionnelle et peuvent préférer, à titre d'exemple, que le régime de retraite soit modifié de façon à obtenir l'exonération des cotisations dans le pays d'accueil. D'autres pays peuvent s'opposer à l'inclusion d'une disposition dans des conventions fiscales alors que leur droit interne ne permet d'exonérer que les cotisations versées à des résidents. Si tel était le cas, il pourrait être contre-indiqué d'inclure la disposition suggérée dans une convention bilatérale. » [par. 7]

« La disposition suggérée ne concerne pas les cotisations versées aux systèmes de sécurité sociale, c'est-à-dire aux régimes généraux de retraite publics qui dépendent du montant des cotisations, que ces dernières soient ou non versées par les salariés, car le droit ou d'obligation de s'affilier à un régime de sécurité sociale relève plutôt de la législation sociale que du droit fiscal. Plusieurs pays Membres ont signé des accords bilatéraux en matière de sécurité sociale; ces accords peuvent contribuer à éviter le problème à l'égard des cotisations versées aux systèmes de sécurité sociale. De plus, la disposition suggérée ne contient pas de dispositions relatives à la déductibilité, pour l'employeur, de la part patronale versée au titre des salariés en poste à l'étranger, ou au régime applicable aux revenus réalisés dans le régime de retraite. Toutes ces questions peuvent faire d'objet de négociations bilatérales. » [par. 8]

« La disposition ne traite que du traitement fiscal des cotisations à des régimes de retraite versées par une personne physique, ou pour son compte, lorsque cette personne exerce un emploi salarié à l'étranger au sens de l'article 15. Elle ne traite pas des cotisations versées par des personnes qui exercent des activités d'entreprise couvertes par l'article 7. Toutefois, dans le cadre de négociations bilatérales, les pays Membres peuvent convenir d'une disposition applicable aux personnes exerçant des activités visées à l'un ou l'autre des articles 7 ou 15. » [par. 9]

B. *But de la disposition*

La disposition doit permettre de faire en sorte, autant que possible, qu'un salarié ne soit pas découragé de s'expatrier par le

régime fiscal des cotisations qu'il verse à un régime de retraite dans son pays d'origine. La disposition cherche d'abord à déterminer l'équivalence générale des régimes de retraite dans les deux pays, puis à établir des limites à la déductibilité des cotisations versées par les salariés en s'appuyant sur les limites fixées par les lois des deux pays. [par. 10]

C. Disposition suggérée

La disposition qui pourrait être incluse dans des conventions bilatérales pour régler le problème décrit ci-dessus pourrait être rédigée comme suit :

a) Lorsqu'une personne physique exerce un emploi dans un État contractant, les cotisations à un régime de retraite établi et reconnu aux fins de l'imposition dans l'autre État contractant qui sont supportées par cette personne sont déductibles dans le premier État aux fins de déterminer le revenu imposable de cette personne, et sont traitées dans ce premier État, de la même façon que le sont les cotisations à un régime de retraite reconnu aux fins de l'imposition dans ce premier État et sous réserve des mêmes conditions et restrictions, à condition que :

i) La personne n'ait pas été un résident de cet État et ait cotisé au régime de retraite immédiatement avant sa prise de fonctions dans cet État, et que

ii) Le régime de retraite soit accepté par l'autorité compétente de cet État comme correspondant de façon générale à un régime de retraite reconnu comme tel aux fins de l'imposition dans cet État.

b) Aux fins de l'application de l'alinéa a) :

i) L'expression "régime de retraite" signifie un arrangement auquel la personne physique participe afin de bénéficier de prestations de retraite payables à l'égard de l'emploi visé à l'alinéa a), et

ii) Un régime de retraite est reconnu aux fins de l'imposition dans un État si les cotisations à ce régime sont admissibles à un allègement fiscal dans cet État. [par. 11]

L'alinéa a) de la disposition suggérée expose les caractéristiques du salarié et des cotisations auxquelles la disposition suggérée s'applique. Il pose aussi le principe selon lequel les cotisations supportées par une personne physique

exerçant un emploi salarié, au sens de l'article 15, dans un État contractant (le pays d'accueil) à un régime de retraite existant dans l'autre État contractant (le pays d'origine) seront exonérées d'impôt dans le pays d'accueil, sous réserve des mêmes conditions et restrictions applicables à l'allègement alloué à l'égard des cotisations à des régimes de retraite du pays d'accueil. [par. 12]

L'exonération des cotisations versées au régime de retraite du pays d'origine dans les conditions indiquées peut être accordée soit par le pays d'origine, en tant que pays où se situent le régime de retraite et la source de la retraite future, soit par le pays d'accueil du fait que c'est là que s'exercent les activités donnant lieu au versement de cotisations. [par. 13]

Une solution dans laquelle l'exonération serait accordée par le pays d'origine risquerait de n'être pas efficace car le salarié pourrait n'avoir que peu ou pas de revenu imposable dans ce pays. Des considérations pratiques suggèrent donc qu'il serait préférable que l'exonération soit accordée par le pays d'accueil, et c'est la solution adoptée dans la disposition suggérée. [par. 14]

Si l'on considère les caractéristiques du salarié, l'alinéa a) montre clairement que, pour obtenir l'exonération d'impôt du pays d'accueil, le salarié ne doit pas avoir été résident de cet État immédiatement avant son affectation. [par. 15]

L'alinéa a) ne limite cependant pas l'application de la disposition suggérée aux personnels détachés qui deviennent des résidents du pays d'accueil. Dans bien des cas, les salariés travaillant à l'étranger et qui demeurent des résidents de leur pays d'origine continueront à avoir droit à l'exonération dans ce pays, mais il n'en ira pas ainsi dans tous les cas. La disposition suggérée s'applique donc aux non-résidents travaillant dans le pays d'accueil ainsi qu'aux personnels en détachement dans le pays d'accueil qui y obtiennent le statut de résident. Cependant, dans certains pays, la législation interne peut ne permettre l'exonération qu'au titre des cotisations supportées par des résidents; ces pays peuvent vouloir modifier la disposition suggérée en ce sens. Par ailleurs, les États appliquant un régime spécial aux non-résidents (imposition à un taux réduit, par exemple) peuvent souhaiter convenir, dans les négociations bilatérales, d'une disposition limitée aux résidents. [par. 16]

Pour couvrir le cas des personnes physiques qui perdent pour un temps limité seulement leur statut de résident dans le pays d'accueil dans le but de devenir membres d'un régime de retraite

d'un pays dont les règles sont plus souples, certains États peuvent souhaiter adopter une disposition qui empêcherait ce type d'abus. L'une des formes qu'une telle disposition pourrait prendre serait un critère de nationalité qui exclurait du bénéfice de cette disposition les salariés qui seraient des ressortissants du pays d'accueil. [par. 17]

Comme il est assez courant que des salariés soient détachés successivement dans plusieurs pays différents, la disposition suggérée ne se limite pas aux salariés résidents de leur pays d'origine immédiatement avant d'exercer leur emploi dans le pays d'accueil. Elle couvre les salariés venant de pays tiers, en limitant simplement la disposition aux salariés qui n'étaient pas résidents du pays d'accueil avant de prendre leurs fonctions dans ce dernier. Cependant, la disposition suggérée restreint le champ d'application de la Convention aux résidents de l'un ou des deux États contractants. Un salarié qui ne serait ni résident du pays d'accueil, ni résident du pays d'origine où le régime de retraite est établi, se trouve donc totalement exclu de la convention conclue entre les deux États. [par. 18]

La disposition suggérée ne fixe pas de limite à la durée pendant laquelle un salarié peut travailler dans un pays d'accueil. On pourrait faire valoir que si un salarié travaille suffisamment longtemps dans le pays d'accueil, ce dernier devient en fait son pays d'origine, de sorte que la disposition suggérée ne devrait plus s'appliquer. En fait, certains pays d'accueil limite déjà l'exonération aux cotisations à des régimes de retraite employeurs/salariés étrangers aux seuls cas où l'employé transféré n'est présent que pour une période limitée. [par. 19]

L'inclusion d'une limite de durée peut aussi être utile pour prévenir le type d'abus décrit au paragraphe 17 ci-dessus. Dans les négociations bilatérales, certains pays pourront trouver utile de fixer une limite à la durée pendant laquelle un salarié peut exercer un emploi dans le pays d'accueil, durée au-delà de laquelle les exonérations accordées en vertu de cette disposition suggérée ne seront plus applicables. [par. 20]

En ce qui concerne les caractéristiques des cotisations, l'alinéa a) indique plusieurs critères. Il précise bien que la disposition suggérée s'applique seulement aux cotisations supportées par une personne physique à un régime de retraite établi dans le pays d'origine et reconnu par celui-ci aux fins d'imposition.

L'expression "reconnu aux fins d'imposition" est plus amplement définie au sous-alinéa b) ii) de la disposition suggérée. [par. 21]

Le deuxième critère appliqué aux caractéristiques des cotisations est que celles-ci doivent être versées à un régime de retraite du pays d'origine qui soit reconnu par l'autorité compétente du pays d'accueil comme correspondant, de façon générale, à un régime reconnu comme tel aux fins de l'imposition par le pays d'accueil. Ceci présuppose que seules les cotisations à des systèmes reconnus donnent droit à une exonération dans les pays Membres. Cette limitation n'assure évidemment pas un traitement fiscal équivalent des cotisations versées lorsqu'un salarié travaillait à l'étranger et de celles qui ont été versées lorsqu'il travaillait dans le pays d'origine. Si les règles appliquées pour la reconnaissance des régimes de retraite sont plus strictes dans le pays d'accueil que dans le pays d'origine, le salarié peut se trouver dans une situation où le traitement fiscal des cotisations versées au régime de retraite de son pays d'origine est moins favorable lorsqu'il travaille dans le pays d'accueil que lorsqu'il travaille dans son pays d'origine. [par. 22]

Cependant, il ne serait pas conforme à l'objectif déclaré (assurer, autant que possible, un traitement fiscal équivalent des cotisations salariales) d'accorder l'exonération au titre de cotisations versées à des régimes qui ne correspondent pas – au moins en gros – aux régimes reconnus nationalement. Cela signifierait que le montant de l'exonération dans le pays d'accueil dépendrait de la législation en vigueur dans le pays d'origine. En outre, il pourrait être difficile de justifier un traitement fiscal différent des salariés qui se côtoient dans leur travail selon que leur régime de retraite est situé dans leur pays d'origine ou à l'étranger (et, s'il se trouve à l'étranger, selon qu'il s'agit de tel pays plutôt que de tel autre). En limitant la disposition suggérée à des régimes correspondant à ceux du pays d'accueil, on évite ces difficultés. [par. 23]

La disposition suggérée précise qu'il appartient à l'autorité compétente du pays d'accueil de déterminer si le régime du pays d'origine correspond de façon générale aux régimes reconnus dans le pays d'accueil. Il est admis que, dans les négociations bilatérales, des États puissent décider de l'interprétation que fera l'autorité compétente du terme "correspondant de façon générale" (l'interprétation large ou étroite, critères à respecter, par exemple). [par. 24]

Les cotisations visées par la disposition se limitent aux sommes versées à des régimes auxquels les salariés étaient affiliés avant de prendre leurs fonctions dans le pays d'accueil. Ce qui signifie que les cotisations à de nouveaux régimes de retraite auxquels les salariés s'affilient durant leur séjour dans le pays d'accueil sont exclues du champ d'application de la disposition suggérée. [par. 25]

Il est cependant admis que des règles spéciales puissent être nécessaires pour couvrir les substitutions de régimes de retraite. Ainsi, dans certains pays Membres, en cas de prise de contrôle d'une société par une autre, il est usuel que le régime de retraite existant disparaisse pour être remplacé par un nouveau régime institué par le nouvel employeur. Dans les négociations bilatérales, les États souhaiteront donc peut-être compléter la disposition suggérée afin qu'elle s'applique à ces régimes de remplacement. [par. 26]

L'alinéa a) définit également le type d'allègement que le pays d'accueil doit accorder si le salarié et les cotisations tombent sous le coup de la disposition. En bref, l'exonération doit être accordée de la même manière que s'il s'agissait des cotisations versées à un régime du pays d'accueil. [par. 27]

Évidemment, cette mesure d'exonération n'assure pas nécessairement un traitement fiscal équivalent des cotisations versées lorsqu'un salarié est en poste à l'étranger et de celles qui sont versées lorsqu'il travaille dans son pays d'origine. Des considérations similaires à celles examinées aux paragraphes 22 et 23 ci-dessus s'appliquent ici. La mesure assure toutefois un traitement équivalent des collègues de travail. L'exemple suivant illustre cette situation. Par hypothèse, le pays d'origine accorde une exonération fiscale pour les cotisations à des régimes de retraite sous réserve d'un maximum égal à 18 pour cent du revenu. Le maximum applicable dans le pays d'accueil correspond à 20 pour cent du revenu. La disposition suggérée au paragraphe 11 oblige le pays d'accueil à accorder une exonération jusqu'à concurrence du maximum de 20 pour cent prévu par sa législation domestique. Les pays préférant adopter la limite applicable dans le pays d'origine devront modifier le texte de la disposition suggérée pour ce faire. [par. 28]

Le montant exact et la façon d'accorder l'exonération dépendent du traitement fiscal national des cotisations de retraite appliqué par le pays d'accueil. Ceci permet de résoudre un certain

nombre de questions comme, par exemple, la question de savoir si les cotisations ouvrent droit à une exonération dans leur totalité ou en partie seulement ou encore si l'exonération doit prendre la forme d'une déduction dans le calcul du revenu imposable (et dans l'affirmative, de quel revenu – uniquement le revenu tiré de l'emploi ou la totalité du revenu) ou d'un crédit d'impôt. [par. 29]

L'affectation à l'étranger ne signifie pas seulement, pour le salarié, qu'il perd ses droits à une exonération fiscale au titre des cotisations qu'il verse à un régime de retraite Dans son pays d'origine. Elle peut signifier également que les cotisations versées à un régime de retraite par l'employeur sont considérées comme un revenu du salarié aux fins de l'imposition. Dans certains pays Membres, les salariés (travaillant dans leur pays d'origine) sont imposés sur les cotisations versées par leur employeur à des régimes nationaux alors que dans d'autres pays ces cotisations sont exonérées. La disposition passe donc sous silence le traitement des cotisations patronales dans le cadre des obligations fiscales des salariés, mais il est admis que des pays Membres peuvent souhaiter élargir la disposition proposée dans leurs conventions de façon à ce que, dans le cadre des obligations fiscales de l'employé, les cotisations de l'employeur soient traitées de la même façon que des cotisations à des régimes nationaux. [par. 30]

Le sous-alinéa b) i) précise ce qu'est un régime de retraite aux fins de l'application de l'alinéa a), à savoir un arrangement auquel l'employé participe pour s'assurer des prestations au moment de sa retraite. Ces prestations sont liées à l'exercice de son activité dans le pays d'accueil. Le régime de retraite doit remplir toutes les conditions ci-dessus pour que la disposition suggérée s'applique. [par. 31]

Le sous-alinéa b) i) fait référence à la participation de la personne physique au régime de retraite afin de s'assurer des prestations de retraite. Cette définition vise à assurer que la part des cotisations versées pour s'assurer des prestations autres qu'une pension à l'âge de la retraite, tel un versement forfaitaire à la retraite, ouvre droit également à exonération en application de la disposition. [par. 32]

Un régime de retraite est défini au départ comme "un arrangement". C'est un terme très vaste utilisé pour englober les diverses formes que peuvent prendre les régimes de retraite dans les pays Membres. [par. 33]

Bien que le sous-alinéa b) i) précise que c'est à la personne qui occupe l'emploi auquel il est fait référence à l'alinéa a) qu'il incombe de participer au régime, il n'est question nulle part de l'identité du bénéficiaire des prestations de retraite assurées par la participation à ce régime. L'objectif est de garantir que toute part de cotisation destinée à produire une pension de veuve ou de personne à charge puisse ouvrir droit à une exonération en application de la disposition. [par. 34]

La définition d'un régime de pension ne fait pas de distinction entre les retraites versées par des régimes professionnels gérés par l'État ou par des régimes similaires dont la gestion est privée. Les deux types sont couverts par la disposition. En revanche, la disposition ne s'applique pas à toutes les pensions, telles les pensions provenant de régimes généraux de retraite publics qui dépendent du montant des cotisations enregistrées, que les cotisants soient ou non des salariés, puisque la personne ne contribue pas à ces régimes dans le but de recevoir des prestations payables en raison de l'exercice d'emplois salariés. [par. 35]

Le sous-alinéa b) ii) définit plus précisément l'expression "reconnu aux fins de l'imposition". Le but de la disposition étant d'assurer, autant que possible, que le régime fiscal appliqué aux cotisations ne soit ni plus ni moins favorable que celui qui serait appliqué si le salarié était résident de son pays d'origine, il est juste de limiter la disposition aux cotisations qui auraient ouvert droit à un allègement fiscal si le salarié était resté dans son pays d'origine. La disposition cherche à atteindre cet objectif en limitant son champ d'application aux cotisations versées à un régime dans la mesure où ces cotisations seraient admissibles à un allègement fiscal dans ce pays. [par. 36]

Cette méthode qui vise à parvenir à un traitement équivalent suppose bien sûr que dans tous les pays Membres seules les cotisations versées à des régimes de retraite reconnus ouvrent droit à l'exonération. Mais le régime fiscal des cotisations de retraite appliqué par certains pays peut démentir cette hypothèse. Il est admis que, dans les négociations bilatérales, les pays peuvent souhaiter décrire les systèmes de retraite ouvrant droit à une exonération dans des termes correspondant au droit interne des États contractants. [par. 37]

Article 19

FONCTION PUBLIQUE

1. Trois modifications ont été apportées en 1999. D'une part, le titre de l'article, qui était « Rémunérations de fonctions publiques et pensions y afférentes », est devenu « Fonction publique ». D'autre part, dans les paragraphes 1 et 3, « rémunérations » a été remplacé par « traitements, salaires et autres rémunérations analogues ». Enfin, on a modifié le paragraphe en y mentionnant l'article 17. De ce fait, l'article 19 du Modèle des Nations Unies reprend l'article 19 du Modèle de l'OCDE. Le Groupe a noté que si les membres trouvaient généralement les dispositions de l'article acceptables, certains pays en développement pourraient souhaiter plafonner le montant relevant des dispositions de l'alinéa b) du paragraphe 2, qui empêchent un État contractant d'imposer les pensions qu'il verse à un résident ou un ressortissant de l'autre. Le Groupe a estimé aussi que certains pays en développement pourraient préférer que les versements visés à l'article 19 ne soient imposés que par le pays de résidence du bénéficiaire.

2. L'article 19 du Modèle des Nations Unies comprenant désormais toutes les dispositions de l'article 19 du Modèle de l'OCDE, le commentaire de l'article de l'OCDE, qui est libellé comme suit, lui est applicable :

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

« ... les alinéas a) des paragraphes 1 et 2 sont tous deux fondés sur le principe d'un droit exclusif d'imposition de ces rémunérations par l'État qui les paie. Les pays qui, de manière générale, appliquent dans leurs conventions la méthode de l'imputation pour l'élimination de la double imposition sont ainsi

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

« En 1994, un nouvel amendement a été apporté au paragraphe 1 en remplaçant le terme "rémunération" par l'expression "traitements, salaires et autres rémunérations similaires". Il s'agissait par cet amendement de clarifier le champ d'application de l'article, qui ne s'applique qu'aux employés de l'État et aux personnes bénéficiant de pensions au titre d'un emploi public antérieur, et non aux personnes fournissant des services indépendants ou bénéficiant de pensions au titre de tels services. » [par. 2.1]

« Les pays Membres ont généralement compris l'expression "salaires, traitements et autres rémunérations similaires [...] payés" comme incluant les avantages en nature reçus au titre de services rendus à un État ou à l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales (par exemple, l'usage d'une habitation ou d'une automobile, le bénéfice d'une assurance maladie ou d'une assurance-vie et les adhésions à des clubs). » [par. 2.2]

« Les dispositions de l'article s'appliquent aux paiements faits non seulement par un État mais aussi par ses subdivisions politiques et ses collectivités locales (États fédérés, régions,

provinces, cantons, districts, départements, arrondissements, *Kreise*, communes ou groupements de communes, etc.). » [par. 3]

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

« L'article 19 du Projet de Convention de 1963 prévoyait que les services rendus à l'État, ou à une subdivision politique ou une collectivité locale, devaient l'être "dans l'exercice de fonctions de caractère public". Il a été décidé de supprimer cette expression dans le Modèle de convention de 1977, mais il a paru à certains pays Membres de l'OCDE que cela entraînerait un élargissement du champ d'application de l'article. Les États contractants qui sont de cet avis et qui estiment cet élargissement inopportun peuvent continuer à utiliser dans leurs conventions bilatérales, en la précisant de préférence, l'expression "dans l'exercice de fonctions de caractère public". » [par. 5]

« Les paragraphes 1 et 2 ne sont pas applicables si les services sont rendus dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale, exercée par l'État, ou par l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, qui paie les traitements, salaires ou autres rémunérations similaires, ou les pensions. Dans ces cas, ce sont les règles ordinaires qui s'appliquent : article 15 pour les salaires et traitements, article 16 pour les tantièmes et autres rétributions similaires, article 17 pour les artistes et les sportifs, et

article 18 pour les pensions. Les États contractants qui, pour des raisons spécifiques, souhaitent ne pas inclure le paragraphe 3 dans leurs conventions bilatérales, ont cette faculté, ce qui étend le champ d'application des paragraphes 1 et 2 aux services rendus dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale. Étant donné les fonctions spécifiques exercées par certains organismes publics, tels que les chemins de fer de l'État, les services postaux, les théâtres nationaux, etc., les États contractants qui souhaitent maintenir le paragraphe 3 peuvent, dans leurs conventions bilatérales, décider que les traitements, salaires et autres rémunérations similaires ainsi que les pensions payés par ces organismes relèvent des dispositions des paragraphes 1 et 2 même si lesdits organismes peuvent être considérés comme exerçant des activités industrielles ou commerciales. » [par. 6]

3. L'intention du Groupe était de soumettre à l'article 19 toutes les pensions payées au titre de services rendus à un État contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales, même si elles étaient payées au titre du régime de sécurité sociale de l'un des États. Dans la plupart des cas, ces pensions seraient traitées de la même façon qu'elles soient soumises à l'article 18 ou à l'article 19. Mais le traitement est différent dans les cas visés à l'alinéa b) du paragraphe 2 de l'article 19, lorsque le pensionné est résident de l'autre État et en a la nationalité. En vertu de l'article 19, les pensions de fonction publique perçues par ces personnes ne sont imposables que dans le pays de résidence. Si elles étaient imposables en vertu de l'article 18, elles ne le seraient que dans le pays de la source. L'objet de ce paragraphe est de préciser qu'une pension de fonction publique payée par un pays, même au titre de la sécurité sociale, à un résident de l'autre pays qui en a la nationalité n'est imposable que dans ce dernier pays.

4. On a proposé de traiter dans les commentaires la question du traitement fiscal de la situation où une administration publique défraie de ses dépenses un artiste résident d'un État contractant et exerçant ses activités dans un autre État contractant. Mais on a jugé que les États contractants, s'ils le souhaitent, peuvent débattre la question en négociations bilatérales. Le sujet est mentionné dans les commentaires de l'article 17.

Article 20
ÉTUDIANTS

1. L'article 20 du Modèle de convention des Nations Unies, dans son libellé actuel, reprend pour l'essentiel l'article 20 du Modèle de convention de l'OCDE. En 1999, le paragraphe 2, qui traitait des bourses et rémunérations d'un emploi salarié auxquelles ne s'applique pas le paragraphe 1, a été supprimé.

2. L'article 20 du Modèle de convention des Nations Unies reprenant intégralement les dispositions de l'article 20 du Modèle de convention de l'OCDE, le commentaire de l'OCDE, libellé comme suit, lui est applicable :

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

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

3. La question de la suppression du paragraphe 2 de l'article 20 a retenu pendant un certain temps l'attention du Groupe d'experts. Il n'est pas inutile à ce propos de reproduire ci-après les paragraphes 25 à 29 du rapport du Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale sur les travaux de sa septième réunion, tenue en décembre 1995 (ST/ESA/250) :

« À sa réunion de juin 1995, le Comité directeur a recommandé au Groupe d'envisager de supprimer du Modèle de convention le paragraphe 2 de l'article 20 aux termes duquel l'étudiant séjournant dans un État étranger devrait être admis à bénéficier des mêmes exonérations, dégrèvements ou réductions d'impôt que les résidents dudit État pour ce qui est des revenus qui n'auraient pas été exonérés de l'impôt dans cet État en vertu du paragraphe 1. » [par. 25]

« Un participant a plaidé en faveur du maintien de cette disposition parce qu'elle permet aux étudiants séjournant dans un

État étranger d'y être imposés de la même manière que les étudiants ayant qualité de résidents. Pour un autre participant toutefois, les deux cas ne sauraient être assimilés parce que l'étudiant résident est imposable sur la totalité de ses revenus alors que l'étudiant de l'État d'envoi ne l'est que sur les revenus provenant de sources situées dans l'État d'accueil. » [par. 26]

« Un partisan de la suppression de cette disposition a fait observer qu'aux termes de la deuxième phrase du paragraphe 4 de l'article 24, un État n'était pas tenu d'accorder aux résidents d'un autre État les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt "en fonction de la situation ou des charges de famille" qu'il accorde à ses propres résidents; le paragraphe 2 de l'article 20 contredisait, à son sens, cette disposition de l'article 24. » [par. 27]

« Un participant a noté que les conventions pourraient comporter, à titre d'alternative à l'alinéa c) du paragraphe 1 de l'article 14, une disposition aux termes de laquelle l'État d'accueil exonérerait la rémunération de l'étudiant pendant la durée normale des études, jusqu'à concurrence d'un certain montant annuel, à condition que cette rémunération ne bénéficie pas également d'une exonération dans l'État d'envoi. » [par. 28] [L'alinéa c) du paragraphe 1 de l'article 14 a été supprimé en 1999.]

« À la suite d'un échange de vues, il a été convenu qu'une majorité du Groupe était en faveur de la suppression du paragraphe 2 de l'article 20, sans qu'il y ait consensus sur ce point. » [par. 29]

4. Le Groupe d'experts est revenu sur la question à sa neuvième réunion en mai 1999, et convenu de supprimer le paragraphe 2 de l'article 20. Ce dernier est donc identique à l'article 20 du Modèle de convention de l'OCDE, sinon qu'il comprend l'expression « un stagiaire ».

5. Dans la version de 1980, le paragraphe 2 du Modèle de convention des Nations Unies se lisait comme suit :

« 2. En ce qui concerne les bourses et les rémunérations d'un emploi salarié auxquelles ne s'applique pas le paragraphe 1, un étudiant ou un stagiaire au sens du paragraphe 1 aura en outre, pendant la durée de ces études ou de cette formation, le droit de bénéficier des mêmes exonérations, dégrèvements ou réductions d'impôts que les résidents de l'État dans lequel il séjourne. »

6. Bien que, tel que libellé, le paragraphe 2 ait mentionné les bourses et subventions dont la source est dans le pays de séjour au même titre que les rémunérations d'un emploi salarié dans ce même pays, les

commentaires du Modèle de 1980 ne laissent pas de doute sur le fait que c'était essentiellement les rémunérations d'emploi salarié qui étaient visées. La rédaction était de nature à mettre exactement sur le même plan les étudiants, etc., séjournant dans le pays et ceux qui étaient au sens fiscal résidents du pays où ils poursuivaient leurs études, sans accorder aux étudiants séjournant dans le pays un traitement plus favorable qu'à ceux qui en étaient résidents au sens fiscal.

7. L'application pratique du paragraphe 2 a permis de constater que, dans son libellé de l'époque, il pouvait entraîner des problèmes épineux dans l'administration. Si par exemple l'étudiant séjournant dans le pays y était imposable uniquement au titre des revenus y ayant leur source, et non pas au titre de ses revenus de quelque pays du monde, devait-il bénéficier de l'intégralité des déductions auxquelles a droit un résident, lequel est lui imposé sur la totalité de ses revenus de quelque pays? De même, un(e) étudiant(e) marié(e) dont le conjoint ne séjournait pas avec lui(elle) dans le pays d'accueil pouvait-il(elle) prétendre aux déductions auxquelles ont droit les personnes mariées? Une lecture stricte du paragraphe 2 dans la rédaction de l'époque ne permettait pas de régler ces problèmes.

8. Une question particulière que suscite naturellement l'inclusion du paragraphe 2 est le statut de résidence fiscale d'un étudiant ou apprenti séjournant dans un pays, au titre des règles normales de l'article 4 déterminant la résidence. Un étudiant qui poursuit des études à plein temps peut devenir résident fiscal de l'État d'accueil, et à ce titre être imposable à raison de ses revenus de tous pays du monde, en ayant droit à toutes les déductions et exemptions personnelles, sans qu'il y ait besoin d'une disposition particulière de l'article 20.

9. De plus, comme les commentaires de la version de 1980 le montrent bien, les pays disposent de plusieurs autres façons de procéder s'ils veulent étendre la portée de l'article 20 dans leurs négociations, afin de couvrir des problèmes particuliers susceptibles de se poser dans des situations bilatérales spéciales. On en donne des exemples, sans suggérer aucun libellé particulier qui manifesterait l'intention du législateur. Le commentaire de la version de 1980 se lisait comme suit :

«... certains pays voudront peut-être, dans des négociations bilatérales, développer l'article en y ajoutant un paragraphe autorisant une nouvelle exonération (allant au-delà de celle généralement applicable en tant qu'exonération personnelle ou déduction analogue en vertu de la loi interne de l'État contractant) du revenu au titre d'un emploi salarié dans certaines conditions. D'autres pays souhaiteront peut-être étendre l'exonération aux

rémunérations reçues pour des services fournis dans le pays de séjour de l'étudiant ou du stagiaire d'entreprise, mais limiteront cette extension à un certain montant. En fixant ce montant, les pays pourront tenir compte du fait que les étudiants ou stagiaires d'entreprise risquent d'encourir un surcroît de frais en raison de leur séjour dans un pays étranger. Peut-être aussi conviendrait-il, en étendant l'exonération, de fixer un délai à cette exonération dans le cas des stagiaires d'entreprise, et peut-être aussi dans celui des étudiants, en accordant probablement un délai plus long à ces derniers. »

10. Les difficultés pratiques d'application du paragraphe 2, conjuguées à divers autres problèmes concernant les étudiants et stagiaires d'entreprise qui peuvent être à régler en négociations bilatérales, ont porté le Groupe d'experts à décider que, plutôt que de tenter de refondre entièrement le libellé, il valait mieux omettre le paragraphe 2 du Modèle. Les pays souhaitant élargir la portée de l'article 20 aux sources de revenu du pays d'accueil pourront s'efforcer de rédiger une disposition adaptée le plus possible aux circonstances particulières de leur situation.

Article concernant les enseignants

11. Au cours des débats de la septième réunion du Groupe d'experts, plusieurs membres ont préconisé l'inclusion dans le Modèle de convention d'un article consacré aux enseignants en visite. Dans l'état actuel des choses, dans le Modèle de convention, les enseignants en visite relèvent de l'article 14 si leurs activités sont de type indépendant, de l'article 15 si les services correspondent à un emploi salarié, ou de l'article 19 si la rémunération est payée par un État contractant. Il existe nombre de traités comprenant un article ou un paragraphe supplémentaire, concernant expressément les enseignants, et parfois les chercheurs, et, en général, les exemptant de l'impôt dans le pays de la source si leur séjour ne dépasse pas une durée spécifiée. On a fait observer que les articles 14 et 15 n'avaient souvent pas pour effet d'exempter d'impôt à la source la rémunération d'un enseignant en visite, du fait qu'ils permettaient souvent d'imposer à la source les prestataires de services présents dans le pays d'accueil plus de 183 jours, durée souvent inférieure à celle d'une mission d'enseignement.

12. Les participants avaient des vues divergentes sur la nécessité de consacrer exclusivement un article du Modèle à la situation des enseignants en visite. Pour l'essentiel toutefois, ils étaient tous d'accord qu'un tel article, si on l'incluait, ne devrait pas avoir pour effet d'exempter un enseignant d'impôt à la fois dans le pays d'origine et le

pays hôte. Un expert a suggéré une solution de compromis consistant à ne pas modifier le Modèle de convention pour y inclure une clause relative aux enseignants en visite, mais à en parler dans le commentaire, faisant observer que nombre de traités comportaient un article en ce sens et donnant des conseils pour les négociations bilatérales sur le sujet. La suggestion a réuni l'accord général.

13. En conséquence, le Groupe a nommé un comité de rédaction chargé de rédiger le texte qui serait inclus dans le commentaire du Modèle de convention. Après examen et modifications, le libellé suivant a été adopté en 1999 aux fins d'insertion :

« Il n'a pas été prévu dans le Modèle de convention de disposition spéciale concernant la rémunération des professeurs et autres enseignants effectuant un séjour dans un pays étranger. En l'absence d'une telle disposition, les articles 14, 15, 19 ou 23 du Modèle de convention, selon le cas, sont applicables. Nombre de conventions bilatérales toutefois contiennent, sous une forme ou une autre, des règles relatives à cette catégorie de personnes qui ont pour but principal de faciliter les relations culturelles et l'échange de connaissances en prévoyant que le pays d'accueil accordera une exonération fiscale limitée aux enseignants qui y effectuent un séjour. Cette exonération est parfois déjà prévue par la législation fiscale interne, solution qui pour beaucoup est le moyen le meilleur de résoudre le problème de la double imposition des enseignants effectuant un séjour à l'étranger.

Bien que les dispositions des articles 14, 15, 19 et 23 soient applicables, pour éviter la double imposition, certains pays peuvent souhaiter inclure dans leurs conventions un article relatif aux enseignants. La variété des réglementations fiscales internes des divers pays d'une part, et l'absence de telles règles de l'autre, font obstacle à l'inclusion d'une disposition concernant expressément les enseignants dans le Modèle de convention. Si toutefois, lors de négociations bilatérales, les États contractants choisissaient d'inclure une disposition relative aux enseignants effectuant un séjour à l'étranger, ils devraient tenir compte des points suivants en l'élaborant :

a) L'objet d'une convention fiscale est généralement d'éviter la double imposition, et la double exonération des enseignants n'est pas chose souhaitable;

b) Il est indiqué de limiter les avantages accordés à des séjours d'une durée maximale (soit deux ans habituellement), le délai fixé devant pouvoir être prorogé dans des cas individuels par

voie d'accord mutuel entre les autorités compétentes des États contractants. Il convient de décider si le revenu perçu lors de séjours excédant la durée maximale devrait être imposé à compter du début du séjour ou simplement à compter de la date d'expiration du délai, et de se prononcer sur les points suivants;

c) S'il y a lieu de limiter les avantages aux activités d'enseignement menées dans des institutions "agrées" par l'État contractant dans lequel les prestations sont fournies;

d) Si, dans le cas des professeurs et autres enseignants qui effectuent également des recherches lors d'un séjour à l'étranger, les avantages ne devraient pas être limités aux recherches effectuées dans l'intérêt public, à l'exclusion de celles entreprises à des fins privées;

e) Si une personne peut bénéficier des dispositions de l'article plus d'une fois. »

Article 21

AUTRES REVENUS

1. L'article 21 du Modèle de convention des Nations Unies, qui reprend intégralement l'article 21 du Modèle de convention de l'OCDE, comporte en outre un paragraphe (paragraphe 3) contenant une disposition générale pour les éléments du revenu d'un résident d'un État contractant qui proviennent de l'autre État contractant mais ne sont pas couverts par les articles précédents.

2. L'article vise non seulement les revenus relevant de catégories qui ne sont pas expressément traitées dans les articles précédents, mais aussi ceux qui proviennent de sources qui n'y sont pas expressément mentionnées. Il s'applique à des revenus en provenance d'États tiers aussi bien que d'États contractants.

Paragraphe 1

3. Ce paragraphe reprenant le paragraphe 1 de l'article 21 du Modèle de convention de l'OCDE, le commentaire de l'OCDE, libellé comme suit, lui est applicable :

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

« Lorsque le revenu provient d'un État tiers et que son bénéficiaire est considéré comme résident par les deux États contractants selon leur droit interne, il résulte de l'application de l'article 4 que le bénéficiaire sera traité comme résident d'un seul des États contractants et ne sera soumis à assujettissement complet à l'impôt ("assujettissement intégral") que dans cet État. Dans ce cas, l'autre État contractant ne pourra imposer le revenu provenant de l'État tiers, même si son bénéficiaire n'est pas imposé dans l'État dont il est considéré comme résident conformément à l'article 4. Afin d'éviter que le revenu échappe à toute imposition, les États contractants peuvent convenir de limiter l'application de l'article aux revenus qui sont imposés dans l'État dont le bénéficiaire est un résident et modifier les dispositions du paragraphe en conséquence... » [par. 3]

On se reportera également au paragraphe 5 du Commentaire (voir plus loin).

Paragraphe 2

4. Ce paragraphe reprenant le paragraphe 2 de l'article 21 du Modèle de convention de l'OCDE, le commentaire de l'OCDE, libellé comme suit, lui est applicable :

« Ce paragraphe prévoit une exception à l'application des dispositions du paragraphe 1 lorsque le revenu est lié aux activités d'un établissement stable qu'un résident d'un État contractant a dans l'autre État contractant. Le paragraphe couvre le revenu en provenance d'États tiers. Dans ce cas, un droit d'imposition est attribué à l'État contractant dans lequel est situé l'établissement stable. Le paragraphe 2 ne s'applique pas aux biens immobiliers pour lesquels, conformément au paragraphe 4 de l'article 6, l'État de situation a un droit préférentiel d'imposition... Donc, les biens immobiliers situés dans un État contractant et qui font partie de l'actif d'un établissement stable d'une entreprise de cet État situé dans l'autre État contractant ne seront imposables que dans le premier État où les biens sont situés et dont le bénéficiaire du revenu est un résident. Cela est conforme aux règles posées dans les articles 13 et 22 concernant les biens immobiliers puisque le paragraphe 2 de ces articles ne s'applique qu'aux biens mobiliers d'un établissement stable. » [par. 4]

« Le paragraphe couvre aussi le cas où le bénéficiaire et le débiteur du revenu sont tous deux résidents d'un même État contractant et où le revenu se rattache à un établissement stable que le bénéficiaire du revenu a dans l'autre État contractant. Dans ce

cas, un droit d'imposition est attribué à l'État contractant dans lequel est situé l'établissement stable. S'il y a double imposition, l'État de la résidence devra y remédier, conformément aux dispositions de l'article 23 A ou 23 B. Cependant, une difficulté peut se présenter pour l'imposition de dividendes ou d'intérêts dans l'État de la résidence, en tant qu'État de la source : le jeu combiné des articles 7 et 23 A empêche cet État d'imposer ces revenus, alors que s'ils étaient payés à un résident de l'autre État, le premier État étant l'État de la source des dividendes ou des intérêts pourrait imposer ces dividendes ou intérêts aux taux prévus au paragraphe 2 des articles 10 et 11. Les États contractants qui ne trouveraient pas cette situation satisfaisante pourront inclure dans leurs conventions une disposition selon laquelle l'État de la résidence a le droit, en tant qu'État de la source des dividendes et des intérêts, de prélever un impôt sur ces revenus aux taux prévus au paragraphe 2 des articles 10 et 11. L'État où est situé l'établissement stable accorderait une imputation semblable aux dispositions du paragraphe 2 de l'article 23 A ou du paragraphe 1 de l'article 23 B; le bénéfice de cette imputation ne devrait pas, évidemment, être accordé dans les cas où, en vertu de sa législation interne, l'État où est situé l'établissement stable n'impose pas les dividendes ou intérêts rattachés à cet établissement. » [par. 5]

« Certains États qui appliquent la méthode de l'exemption (article 23 A) pourraient craindre que le régime découlant du paragraphe 2 amène des entreprises d'un État contractant à confier certains avoirs, tels que des actions, obligations ou brevets, à un établissement stable situé dans l'autre État contractant, afin d'y bénéficier d'un traitement fiscal plus favorable. Pour faire obstacle à de telles pratiques, qu'ils estiment abusives, certains États pourraient juger que la transaction est artificielle et considérer, pour cette raison, que ces avoirs ne se rattachent pas effectivement à l'établissement stable. D'autres États peuvent renforcer leur position en ajoutant au paragraphe 2 une condition stipulant que ce paragraphe ne s'applique pas aux cas où ces pratiques ont eu pour objectif essentiel de tirer avantage de cette disposition. » [par. 6]

Paragraphe 3

5. Ce paragraphe constitue une adjonction à l'article 21 du Modèle de convention de l'OCDE. Ces dispositions sont destinées à permettre au pays d'où proviennent les revenus d'imposer des revenus, si cela était conforme à sa législation, tandis que les dispositions du paragraphe 1 permettraient l'imposition dans le pays de résidence; l'application

concurrente des dispositions des deux paragraphes pourrait entraîner une double imposition. Dans ce cas, les dispositions des principes directeurs 23 A ou 23 B seraient évidemment applicables selon les circonstances, comme dans les autres cas de double imposition. Dans certains cas, les paragraphes 2 et 3 peuvent faire double emploi et donc produire les mêmes résultats.

6. Pendant la neuvième réunion du Groupe d'experts, tenue en 1999, on a débattu longuement de l'inclusion d'un nouveau paragraphe traitant des nouveaux instruments financiers. On a dégagé trois options : la première consistait pour les États contractants à adopter l'article 21 du Modèle de convention des Nations Unies avec trois paragraphes, la deuxième à adopter le paragraphe 3 de l'article 21 en stipulant un taux d'imposition réduit pour les revenus visés au paragraphe 3, la troisième enfin à adopter le Modèle de convention des Nations Unies avec la version de l'OCDE, avec uniquement les paragraphes 1 et 2. Ces options ont été jugées utiles pour traiter de la question. Le Groupe a relevé que les deuxième et troisième options permettaient de viser les produits financiers nouveaux.

Paragraphe supplémentaire possible

7. On peut citer utilement le commentaire de l'article 21 du Modèle de convention de l'OCDE, qui se lit comme suit :

« Quelques pays ont rencontré des difficultés en ce qui concerne des revenus émanant de certains instruments financiers non traditionnels lorsqu'il existe des relations spéciales entre les parties. Ces pays souhaiteraient ajouter le paragraphe suivant à l'article 21 :

“[4]. Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre la personne visée au paragraphe 1 et une autre personne, ou que l'une et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant du revenu visé au même paragraphe excède le montant éventuel dont elles seraient convenues 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 du revenu reste imposable selon la législation de chaque État contractant et compte tenu des autres dispositions applicables de la présente Convention.” »
[par. 7]

« Le présent paragraphe limite l'application des dispositions relatives à l'imposition des revenus non visés dans d'autres articles de la même façon que le paragraphe 6 de l'article 11 limite

l'application des dispositions concernant l'imposition des intérêts... » [par. 8]

« La restriction pourrait s'appliquer à tout revenu qui serait sans cela assujéti à l'article 21, mais il n'est pas prévu que, dans la pratique, elle s'applique à des paiements tels que pensions alimentaires ou prestations de sécurité sociale, alors qu'elle sera sans doute particulièrement pertinente lorsque certains instruments financiers non traditionnels sont utilisés dans des conditions qui n'auraient pas été applicables en l'absence d'une relation spéciale... » [par. 9]

« La restriction de l'article 21 diffère de celle de l'article 11 sur deux points importants. Premièrement, le paragraphe permet, lorsque certaines conditions sont réunies, de considérer tous les paiements au titre d'un instrument financier non traditionnel comme excessifs. En second lieu, les revenus auxquels ne s'appliquerait pas l'article relatif aux intérêts pourraient cependant être assujéti à un autre article de la Convention... Les revenus auxquels l'article 21 s'appliquerait autrement ne sont pas par définition assujéti à un autre article. Par conséquent, si la restriction prévue à l'article 21 soustrait une partie du revenu à l'application dudit article, les articles 6 à 20 de la Convention ne s'appliquent pas à ce revenu et chaque État contractant peut l'imposer en vertu de sa législation nationale. » [par. 10]

« D'autres dispositions de la Convention continueront cependant à être appliquées à ces revenus, par exemple l'article 23 (Méthodes pour éliminer les doubles impositions), l'article 25 (Procédure amiable), et l'article 26 (Échange de renseignements). » [par. 11]

« Le Comité des affaires fiscales continue à étudier activement l'imposition des instruments financiers non traditionnels. D'autres modifications au Modèle ou aux Commentaires pourraient être nécessaires. L'ajout du paragraphe 3 n'a aucune incidence sur le traitement des innovations en matière de transactions financières entre personnes indépendantes ou relevant d'autres dispositions du Modèle. » [par. 12]

8. Des membres du Groupe d'experts ont fait observer qu'il y avait des moyens très artificiels par lesquels d'aucuns s'ingéniaient à bénéficier des dispositions de l'article 21 – surtout si le paragraphe 3 est omis ou ne stipule qu'un taux d'imposition réduit dans l'État de la source – notamment en créant ou en cédant des droits donnant lieu à des revenus, par exemple d'instruments financiers. Les États contractants

peuvent bien entendu invoquer, pour faire échec à ce type d'arrangements, les règles concernant la primauté du fond sur la forme, le principe de l'abus des droits ou une autre doctrine analogue, mais ceux qui souhaitent y parer expressément peuvent aussi, en négociations bilatérales, inclure une clause du type de celle qui suit dans leurs conventions fiscales bilatérales :

« Les dispositions du présent article ne sont pas applicables à quiconque a créé ou cédé des droits donnant lieu au paiement de revenus en ayant pour seul objet, ou pour l'un de ses principaux objets, ce faisant, de bénéficier des dispositions du présent article. »

Commentaires sur le chapitre IV

IMPOSITION DE LA FORTUNE

Article 22

FORTUNE

1. Dans le Modèle de convention des Nations Unies, l'article 22 ne traite que des impôts sur la fortune, à l'exclusion des impôts sur les successions et sur les donations, et des droits de mutation.

2. Le Groupe d'experts s'est interrogé sur la présentation entre crochets carrés des paragraphes 1 à 4. Le sentiment général était que les crochets n'étaient pas nécessaires pour les trois premiers paragraphes, mais il a été décidé de les garder pour le paragraphe 4. On a défendu énergiquement l'idée que l'État du site pourrait imposer les biens, ce qui permettrait d'aligner les dispositions sur le traitement des autres revenus visés à l'article 21 du Modèle de convention des Nations Unies. En 1999, il a été décidé de maintenir les crochets pour le paragraphe 4.

3. Si les parties aux négociations décidaient d'inclure un article sur la fortune dans leur convention, il leur faudrait choisir entre le libellé du paragraphe 4 et un texte qui laisserait le droit d'imposition à l'État dans lequel la fortune serait située. Si le libellé du paragraphe 4 de l'article 22 du Modèle de convention était retenu, le commentaire de l'OCDE, rédigé comme suit, serait pleinement applicable :

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

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

« L'article énumère donc d'abord les biens qui sont imposables dans l'État où ils sont situés. À cette catégorie appartiennent les biens immobiliers visés à l'article 6 que détient un résident d'un État contractant et qui sont situés dans l'autre État contractant

(par. 1), ainsi que les biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant ou qui appartiennent à une base fixe qu'un résident d'un État contractant a dans l'autre État contractant servant à l'exercice d'une profession indépendante (par. 2). » [par. 3]

« Les navires et les aéronefs exploités en trafic international et les bateaux servant à la navigation intérieure, ainsi que les biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires, bateaux ou aéronefs ne sont imposables que dans l'État où le siège de direction effective de l'entreprise est situé (par. 3). Cette règle correspond aux dispositions de l'article 8 et du paragraphe 3 de l'article 13. Il est entendu que le paragraphe 3 de l'article 8 s'applique lorsque le siège de direction effective d'une entreprise de navigation maritime ou intérieure est à bord d'un navire ou d'un bateau. Les États contractants qui préféreraient conférer le droit d'imposition exclusive à l'État de la résidence, ou combiner les critères de la résidence et du siège de direction effective, ont toute latitude, dans leurs conventions bilatérales, de substituer au paragraphe 3 des dispositions correspondantes à celles proposées aux paragraphes 2 et 3 des Commentaires sur l'article 8. Les biens immobiliers affectés à l'exploitation des navires, bateaux ou aéronefs sont imposables dans l'État où ils sont situés, conformément à la règle énoncée au paragraphe 1. » [par. 4]

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

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

« L'article ne prévoit aucune règle au sujet de la déduction des dettes. Les législations des pays Membres de l'OCDE sont trop différentes pour qu'une solution commune puisse être adoptée. Le problème de la déduction des dettes qui pourrait se poser quand le contribuable et le créancier ne sont pas des résidents du même État est traité au paragraphe 4 de l'article 24. » [par. 7]

Commentaires sur le chapitre V

**MÉTHODES D'ÉLIMINATION
DES DOUBLES IMPOSITIONS**

Article 23

MÉTHODES D'ÉLIMINATION DES DOUBLES IMPOSITIONS

A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

1. Le Modèle de convention des Nations Unies, partant du même principe que le Modèle de convention de l'OCDE au sujet des méthodes d'élimination des doubles impositions, reprend en conséquence les deux variantes que comporte ce modèle pour l'article 23 : la variante 23 A, relative à la méthode d'exemption, et la variante 23 B, relative à la méthode d'imputation.

2. La méthode utilisée par un pays pour remédier à la double imposition dépend principalement de sa politique fiscale générale et de la structure de son régime fiscal. Étant donné les différences qui séparent les divers régimes fiscaux quant aux objectifs recherchés, les conventions fiscales bilatérales constituent l'instrument le plus souple pour concilier des régimes opposés et éviter ou alléger la double imposition.

3. Des experts de pays en développement ont considéré, au sujet des mesures d'allégement applicables par les pays développés, que les méthodes d'exemption ou d'imputation de crédit d'impôt peuvent être utilisées selon le cas. La méthode de l'exemption a été jugée éminemment appropriée lorsqu'une convention confère au pays de la source la compétence exclusive pour imposer certains revenus; cette méthode peut alors prendre la forme d'une exemption progressive. À l'égard des investissements effectués dans des pays en développement, l'un des principaux inconvénients de la méthode du crédit d'impôt étranger vient de ce que – de l'avis de ces pays – les avantages procurés par les faibles taux d'imposition qu'ils pratiquent ou les concessions fiscales spéciales qu'ils accordent risquent d'aller en grande partie au Trésor du pays exportateur de capitaux plutôt qu'à l'investisseur étranger pour qui ils avaient été conçus. Les recettes fiscales passent en conséquence du pays en développement au pays exportateur de capitaux.

4. Dans ces conditions, l'efficacité des mesures fiscales d'incitation adoptées par la plupart des pays en développement dépend du rapport

existant entre les régimes fiscaux de ces pays et ceux des pays exportateurs de capitaux d'où proviennent les fonds d'investissement. Il importe au plus haut point, pour les pays en développement, que l'effet des stimulants fiscaux ne soit pas neutralisé par le régime fiscal des pays exportateurs de capitaux pratiquant le système de crédit d'impôt. Les conventions bilatérales permettent en partie d'éviter ce fâcheux résultat en prévoyant des crédits d'impôt assortis de dégrèvements spéciaux; le pays développé accordant un crédit non seulement pour l'impôt versé, mais aussi pour la concession consentie au titre des mesures législatives d'encouragement adoptées par le pays en développement. Bien entendu, la méthode d'exemption permet aussi d'éviter ce résultat. Les experts des pays en développement ont tenu à souligner que, dans leur esprit, le recours à la méthode d'exemption ou à celle de l'imputation du crédit d'impôt assorti de dégrèvement spécial est l'un des objectifs essentiels et fondamentaux de la négociation de ce type de convention. En revanche, certains experts ont fait observer qu'il ressortait d'études que les considérations fiscales pouvaient n'être pas déterminantes par elles-mêmes dans les décisions d'investissement, et que le dégrèvement spécial, à leur avis, n'était peut-être pas un moyen bien utile.

5. Nombre d'experts de pays développés aussi bien que de pays en développement ont reconnu que le crédit d'impôt assorti de dégrèvement spécial devait être prévu dans les conventions entre ces pays lorsque le pays développé pratique la méthode d'imputation du crédit d'impôt. Toutefois, un expert d'un pays développé a estimé, pour diverses raisons, que les dégrèvements spéciaux ne constituent pas un instrument approprié de développement économique. Il semble que d'autres mesures répondraient mieux à cet objectif.

6. La méthode de l'exemption élimine certes les effets indésirables des impôts du pays de résidence sur les mesures fiscales d'incitation du pays de la source, mais il y a de nombreux pays développés qui ne sont pas disposés à inclure ce système dans les conventions fiscales qu'ils concluent. Lorsque le pays d'origine de l'investisseur applique le principe du crédit d'impôt étranger, la méthode la plus efficace, pour préserver l'effet des mesures fiscales d'incitation et des exemptions accordées par les pays en développement, consiste à prévoir des dégrèvements spéciaux. Pour la solution du problème, on pourra envisager les options ci-après.

7. Premièrement, le pays accordant des mesures fiscales d'incitation peut inclure dans sa législation interne des dispositions n'accordant le bénéfice de ces mesures que si le contribuable peut rapporter au fisc la preuve qu'une fois les bénéfices transférés à l'étranger, les lois du pays où ils sont transférés n'entraîneront pas, directement ou indirectement,

une imposition des revenus visés par les mesures d'incitation ou qu'elles accorderont un crédit d'impôt au titre des impôts dont les mesures d'incitation ont exempté ce contribuable. Une telle disposition empêcherait que les avantages d'une mesure d'incitation fiscale passent du fisc du pays en développement au contribuable et de là au fisc du pays développé.

8. Deuxièmement, on peut inclure dans la convention fiscale une disposition empêchant chacun des États contractants d'imposer les bénéfices qu'une entreprise qui est résident de l'État contractant considéré tire d'activités menées dans l'autre État contractant et bénéficiant de mesures fiscales d'incitation accordées par ce dernier, avant que ces bénéfices n'aient été rapatriés ou transférés de toute autre manière, directe ou indirecte, dans le premier État contractant. Autrement dit, les bénéfices devraient être réinvestis dans le pays en développement pour ne pas être imposés. Il faudrait élaborer des règles de comptabilité traduisant cette disposition, et les États contractants pourraient convenir d'un échéancier ou d'un calendrier pour le rapatriement.

9. Troisièmement, le premier État contractant pourrait être autorisé à imposer ces bénéfices, mais serait tenu, au titre d'un accord de partage des recettes, d'en reverser une partie à l'autre État contractant lorsque les recettes tirées de l'imposition peuvent raisonnablement être rapportées aux mesures fiscales d'incitation accordées par le pays de la source. Cette option présente l'avantage de préserver la valeur d'incitation du sacrifice fiscal consenti par le pays en développement et d'être relativement facile à administrer. Les règles en vigueur dans nombre de pays développés pour ventiler selon les sources et la nature les revenus de source étrangère de leurs contribuables peuvent permettre d'obtenir la majeure partie des informations nécessaires pour déterminer les recettes fiscales à rapporter à des mesures fiscales d'incitation.

10. En revanche, de l'avis de certains experts, on pouvait en théorie considérer que l'efficacité des mesures fiscales d'incitation adoptées par nombre de pays en développement dépendait en partie des rapports entre le régime fiscal des pays en développement et celui des pays exportateurs de capitaux qui appliquent la méthode du crédit d'impôt, l'idée étant qu'aux mesures fiscales d'incitation « réponde » un crédit assorti de dégrèvement spécial accordé par le pays développé, c'est-à-dire un crédit accordé non seulement à raison de l'impôt effectivement acquitté, mais aussi de l'impôt que le pays en développement a accepté de ne pas percevoir.

11. Dans les quelque 20 années écoulées depuis la première publication du Modèle de convention des Nations Unies, différentes études des arguments économiques justifiant les mesures fiscales de stimulation des investissements ont montré, selon ces mêmes experts, que les facteurs fiscaux ne sont pas par eux-mêmes décisifs dans les prises de décisions sur les investissements faites par les entreprises; ces experts estimaient donc que les dégrèvements fiscaux n'étaient peut-être pas une bonne méthode. D'autres facteurs étaient plus importants pour le « climat des investissements », notamment la stabilité politique et économique, l'existence d'un système judiciaire vu comme impartial, la présence d'une main-d'oeuvre qualifiée, un droit du travail et des coûts de sécurité sociale n'ayant pas pour effet non désiré de faire obstacle au développement de l'entrepreneuriat. On a pu dire que les mesures fiscales d'incitation risquent de compromettre l'assiette de l'impôt et d'entraîner des effets néfastes, des pays en développement cherchant à surpasser les mesures d'incitation de leurs voisins et prêtant le flanc à la manipulation fiscale. De plus, lorsque des dispositions de crédit d'impôt « corrélé » ont été adoptées dans les conventions fiscales, on a pu voir configurer des transactions commerciales de telle manière que les partenaires puissent en bénéficier, avec pour conséquence l'érosion de l'assiette de l'impôt et une distorsion économique qui n'avait pas été prévue dans le processus des décisions d'investissement.

12. Cela dit, il reste que dans la réalité, les pays demeurent libres d'adopter les mesures fiscales d'incitation qui leur paraissent utiles ou inévitables, contraints par l'existence ailleurs de régimes fiscaux préférentiels tels que les zones exonérées d'impôts, encore qu'on ait pu observer ces dernières années une tendance à cibler ces régimes plus étroitement qu'auparavant : ils ne visent parfois qu'un domaine d'activité, ou une région géographique donnée, de plus ils ont souvent une durée très précisément définie. Lorsque les pays en développement optent pour des mesures fiscales de ce type, il y a des experts de pays en développement qui considèrent qu'ils devraient continuer à avoir pour but dans les négociations d'obtenir que le pays exportateur de capitaux doté d'un système de crédit d'impôt étranger « réponde » par une disposition de dégrèvement spécial. On constate à analyser les conventions fiscales récemment conclues entre pays développés et pays en développement que les dégrèvements fiscaux existent toujours, mais plus strictement limités dans le temps qu'auparavant. Il y a parfois une clause-couperet, en vertu de laquelle la disposition n'est plus valable après cinq ans, par exemple, à moins que les États partenaires ne conviennent de la proroger. Lorsqu'il y a une clause-couperet, certains experts de pays en développement estiment que le pays importateur de

capitaux devrait prévoir dans sa législation fiscale interne et dans les conventions de quoi se protéger au cas où l'autre État contractant déciderait de ne pas proroger le dégrèvement spécial. On peut par exemple songer à un impôt « de compensation », prélèvement fiscal ou autre destiné, s'il n'y a pas de dégrèvement spécial, à réduire l'avantage correspondant aux mesures fiscales d'incitation du montant qui serait autrement transféré au Trésor de l'autre État contractant. Mais il y a des pays qui n'acceptent pas de crédit d'impôt étranger pour les impôts « de compensation ».

13. On risque aussi de freiner l'investissement étranger si le régime mis en place dans un pays pour éliminer la double imposition, tout en suivant dans la forme l'article 23, n'a pas pour effet de l'éliminer dans la pratique. Il peut arriver par exemple que des dispositions automatiques rendent les crédits d'impôt étrangers inutilisables : il y a là un phénomène qui ne correspond pas à l'esprit de l'article 23, et qui de surcroît risque de freiner l'investissement étranger.

14. Les articles 23 A et 23 B du Modèle de convention de l'OCDE ont fait l'objet de commentaires pleinement applicables au Modèle de convention des Nations Unies. Ces commentaires sont assortis des « Remarques préliminaires » suivantes :

« A. – Portée des articles

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

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

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

a) Lorsque chaque État contractant assujettit la même personne à l'impôt pour son revenu et sa fortune totaux (assujettissement fiscal intégral concurrent); [voir ci-après le paragraphe 4]

b) Lorsqu'une personne est un résident d'un État contractant (R)¹⁶ et reçoit des revenus ou possède de la fortune dans l'autre État contractant (S ou E) et que les deux États imposent ces revenus ou cette fortune; [voir ci-après le paragraphe 5]

c) Lorsque chaque État contractant assujettit la même personne qui n'est pas un résident d'un État contractant à l'impôt pour des revenus provenant d'un État contractant ou pour de la fortune qu'elle y possède; ce peut être le cas par exemple lorsqu'un non-résident a un établissement stable ou une base fixe dans un État contractant (E) par l'intermédiaire desquels il tire des revenus ou possède de la fortune dans l'autre État contractant (S) (assujettissement fiscal partiel concurrent). » [par. 3] [voir ci-après le paragraphe 11]

« Le conflit qui existe dans le cas a) est ramené à celui du cas b) par application de l'article 4. Cela est dû au fait que cet article définit l'expression "résident d'un État contractant" en se référant à l'assujettissement à l'impôt d'une personne aux termes du droit interne en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue (par. 1 de l'article 4) et en énumérant, pour le cas d'une double résidence, des critères spéciaux qui permettent de déterminer lequel des deux États est l'État de résidence (R) au sens de la Convention (par. 2 et 3 de l'article 4). » [par. 4]

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

« Pour plusieurs éléments de revenu ou de fortune, un droit exclusif d'imposition est accordé à l'un des États contractants et l'article correspondant déclare que le revenu ou la fortune en

¹⁶ Tout au long des Commentaires sur les articles 23 A et 23 B, les lettres « R » indiquent l'État de la résidence au sens de la convention, « S » l'État de la source ou du *situs* et « E » l'État où un établissement stable ou une base fixe sont situés.

question “ne sont imposables que” dans un État contractant¹⁷. Les mots “ne sont imposables que” dans un État contractant empêchent l'autre État contractant d'imposer; ainsi, la double imposition est évitée. L'État auquel le droit exclusif d'imposer est attribué est normalement l'État de la résidence du contribuable, au sens de l'article 4, c'est-à-dire l'État R, mais selon quatre articles¹⁸, le droit exclusif peut être attribué à l'autre État contractant (S) dont le contribuable n'est pas un résident au sens de l'article 4. » [par. 6]

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

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

« Lorsqu'un résident de l'État contractant R reçoit des revenus provenant du même État R par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe qu'il a dans l'autre État contractant E, l'État E peut imposer ces revenus (à l'exception des revenus de biens immobiliers situés dans l'État R) s'ils sont imputables à cet établissement stable ou à cette base fixe (par. 2 de l'article 21). Dans cette hypothèse également, l'État R doit

¹⁷ Cf. la première phrase du paragraphe 1 de l'article 7, les paragraphes 1 et 2 de l'article 8 ... les paragraphes 32 et [6] de l'article 13, la première phrase du paragraphe I de l'article 14, la première phrase du paragraphe 1 et le paragraphe 2 de l'article 15, l'article 18 [à l'exception des paragraphes 1 et 2 de l'option B], les paragraphes 1 et 2 de l'article 19, le paragraphe 1 de l'article 21 et les paragraphes 3 et 4 de l'article 22.

¹⁸ Cf. les paragraphes 1 et 2 de l'article 8, le paragraphe 3 de l'article 13, l'alinéa a) des paragraphes 1 et 2 de l'article 19 et le paragraphe 3 de l'article 22.

accorder un dégrèvement en vertu de l'article 23 A ou de l'article 23 B pour les revenus imputables à l'établissement stable ou à la base fixe situés dans l'État E, nonobstant le fait que les revenus en question proviennent primitivement de l'État R. Cependant, lorsque les États contractants conviennent d'accorder à l'État R qui applique la méthode de l'exemption un droit limité d'imposition en tant qu'État de la source des dividendes ou intérêts dans les limites fixées au paragraphe 2 des articles 10 ou 11 respectivement ... les deux États doivent alors également convenir de l'imputation qui doit être accordée par l'État E pour l'impôt prélevé par l'État R, par analogie au paragraphe 2 de l'article 23 A ou au paragraphe 1 de l'article 23 B. » [par. 9]

« Lorsqu'un résident de l'État R reçoit des revenus provenant d'un État tiers par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe qu'il possède dans l'État E peut imposer ces revenus (à l'exception des revenus des biens immobiliers situés dans l'État tiers) s'ils sont imputables à cet établissement stable ou à cette base fixe (par. 2 de l'article 21). L'État R doit, en vertu des articles 23 A et 23 B, accorder un dégrèvement pour le revenu imputable à l'établissement stable ou à la base fixe situés dans l'État E. Mais la Convention ne comprend aucune disposition relative au dégrèvement que l'État E doit accorder pour des impôts perçus dans l'État tiers d'où le revenu provient; toutefois, en vertu du paragraphe 4 de l'article 24, tout dégrèvement prévu par la législation interne de l'État E (à l'exclusion de toute convention de double imposition) au profit de résidents de l'État E doit également être accordé à un établissement stable de l'État E d'une entreprise de l'État R... » [par. 10]

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

*« B. Description des méthodes pour éliminer
les doubles impositions*

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

« 1. *Le principe de l'exemption*

Suivant le principe de l'exemption, l'État de la résidence R n'assujettit pas à l'impôt les revenus imposables, selon la Convention, dans l'État E ou S (et évidemment pas non plus les revenus qui ne sont pas imposables que dans l'État E ou S...) » [par. 13]

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

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

b) Le revenu imposable dans l'État E ou S n'est pas imposable par l'État R, mais l'État R conserve le droit de prendre en considération ce revenu lorsqu'il fixe l'impôt à percevoir sur le reste du revenu; cette méthode est appelée "exemption avec progressivité". » [par. 14]

« 2. *Le principe de l'imputation*

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

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

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

b) La déduction accordée par l'État R au titre de l'impôt payé dans l'autre État est limitée à la fraction de son propre impôt qui correspond aux revenus imposables dans l'autre État; cette méthode est appelée "imputation ordinaire". [par. 16]

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

« C. *Application et conséquences des méthodes*

Un exemple chiffré permettra de faire mieux comprendre les conséquences des diverses méthodes. Prenons par exemple un revenu total de 100 000 dont 80 000 proviennent d'un État (État de la résidence R) et 20 000 de l'autre État (État de la source S). Supposons que dans l'État R le taux de l'impôt est de 35 pour cent sur un revenu de 100 000 et de 30 pour cent sur un revenu de 80 000. Supposons également que dans l'État S le taux soit de 20 pour cent – cas i) –, soit de 40 pour cent – cas ii) – de sorte que l'impôt à payer dans cet État sur 20 000 correspondra à 4 000 dans le cas i), ou 8 000 dans le cas ii), respectivement. » [par. 18]

« Si le contribuable tire la totalité de son revenu de 100 000 de l'État R, l'impôt auquel il est assujéti sera de 35 000. S'il dispose d'un revenu du même montant, mais qui est constitué comme il est indiqué ci-dessus, et si aucun dégrèvement n'est prévu dans la législation interne de l'État R et s'il n'existe aucune convention entre l'État R et l'État S, le montant total de l'impôt sera dans le cas i) de 35 000 + 4 000 = 39 000, et dans le cas ii) de 35 000 + 8 000 = 43 000. » [par. 19]

« 1. *Méthodes de l'exemption*

Selon les méthodes de l'exemption, l'État R restreint son imposition à la partie du montant total des revenus qu'il a le droit d'imposer, conformément aux divers articles de la Convention, c'est-à-dire 80 000.

a) *Exemption intégrale*

L'État R perçoit l'impôt sur 80 000 au taux de l'impôt applicable aux 80 000, c'est-à-dire à 30 pour cent.

	<i>Cas i)</i>	<i>Cas ii)</i>
Impôt dans l'État R 30 p. 100 de 80 000	24 000	24 000
Plus impôt dans l'État S	4 000	8 000
Impôts totaux	28 000	32 000
Dégrèvement accordé par l'État R pour le montant de . . .	11 000	11 000

b) *Exemption avec progressivité*

L'État R perçoit l'impôt sur 80 000 au taux d'impôt applicable au revenu total d'où qu'il provienne (100 000), c'est-à-dire à 35 pour cent

	<i>Cas i)</i>	<i>Cas ii)</i>
Impôt dans l'État R, 35 pour cent de 80 000	28 000	28 000
Plus impôt dans l'État S	4 000	8 000
Impôts totaux	32 000	36 000
Dégrèvement accordé par l'État R pour le montant de . .	7 000	7 000 »

[par. 20]

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

« L'exemple montre également que le dégrèvement accordé lorsque l'État R applique la méthode de l'exemption intégrale peut être plus élevé que l'impôt perçu dans l'État S, même si les taux de l'impôt de l'État S sont plus élevés que dans l'État R. Cette conséquence résulte du fait que, dans la méthode de l'exemption intégrale, il n'y a pas que l'impôt de l'État R sur le revenu de l'État S qui est abandonné (35 pour cent de 20 000 = 7 000; comme dans l'exemption avec progressivité), mais l'impôt frappant le reste du revenu (80 000) est également réduit d'un montant correspondant à la différence des taux applicables dans l'État R aux deux niveaux de revenu (35 moins 30 = 5 pour cent, appliqués aux 80 000 = 4 000). » [par. 22]

« 2. Méthodes de l'imputation

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

a) *Imputation intégrale*

L'État R calcule l'impôt sur le montant total des 100 000 au taux de 35 pour cent et accorde la déduction de l'impôt dû dans l'État S sur le revenu provenant de S.

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 23

Cas i) Cas ii)

Impôt dans l'État R, 35 p. 100 de 100 000	35 000	35 000
Plus impôt dans l'État S	- 4 000	- 8 000
Impôts dus	31 000	27 000
Impôts totaux	35 000	35 000
Dégrèvement accordé par l'État R pour le montant de	4 000	8 000

b) *Imputation ordinaire*

L'État R calcule l'impôt sur le revenu total de 100 000 au taux de 35 pour cent et accorde la déduction de l'impôt dû dans l'État S sur le revenu provenant de S, mais en aucun cas il ne l'accorde pour un montant supérieur à la partie de l'impôt dans l'État R imputable au revenu provenant de S (déduction maximum). La déduction maximum sera de 35 pour cent de 20 000 = 7 000.

Cas i) Cas ii)

Impôt dans l'État R, 35 p. 100 de 100 000	35 000	35 000
Moins impôt dans l'État S	- 4 000	- 7 000
Moins déduction maximum		
Impôts dus.	31 000	28 000
Impôts totaux	35 000	36 000
Dégrèvement accordé par l'État R pour le montant de	4 000	7 000 »

[par. 23]

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

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

« On aboutit à un résultat identique lorsque l'impôt dû dans l'État S est le plus élevé mais que l'État R applique l'imputation intégrale, tout au moins aussi longtemps que l'impôt total dû dans

l'État R est au moins aussi élevé ou plus élevé que le montant de l'impôt dû dans l'État S. » [par. 26]

« Lorsque l'impôt dû dans l'État S est plus élevé et que la déduction est limitée (imputation ordinaire), le contribuable n'est pas dégrevé du total de l'impôt acquitté dans l'État S. Dans une telle hypothèse, la situation serait donc moins avantageuse que dans le cas où il tirerait la totalité de son revenu de l'État R et, dans ces conditions, la méthode de l'imputation ordinaire aurait les mêmes effets que la méthode de l'exemption avec progressivité. » [par. 27]

« D. *Méthodes proposées dans les articles*

Dans les conventions conclues entre les pays membres de l'OCDE, les deux principes ont été suivis; certains États sont partisans du premier, d'autres du second. Théoriquement, il pourrait paraître préférable d'avoir un seul principe, mais étant donné les divergences d'opinion on a laissé à chaque État toute liberté de choix. » [par. 28]

« En revanche, on a jugé important de limiter le nombre des méthodes utilisables fondées sur chaque principe directeur. Eu égard à cette limitation, les articles sont conçus de façon à laisser aux pays membres le choix entre deux méthodes :

- L'exemption avec progressivité (art. 23 A) et
- L'imputation ordinaire (art. 23 B). » [par. 29]

« Si deux États contractants adoptent la même méthode, il suffira d'insérer dans la Convention l'article correspondant. Si au contraire deux États contractants adoptent des méthodes différentes, les deux articles pourront être fusionnés en un seul et il faudra mentionner le nom de l'État en cause dans la partie de l'article correspondant à la méthode qu'il a adoptée. » [par. 30]

« Des États contractants peuvent utiliser une combinaison des deux méthodes. Une telle combinaison est en fait nécessaire à un État contractant R qui adopte d'une manière générale la méthode de l'exemption, dans le cas des revenus qui peuvent être assujettis à un impôt limité dans l'autre État contractant S en vertu des articles 10 et 11. Dans ce cas, l'article 23 A prévoit à son paragraphe 2 une imputation pour l'impôt limité perçu dans l'autre État contractant S. De plus, les États qui adoptent de manière générale la méthode de l'exemption peuvent souhaiter exclure de cette exemption certains éléments de revenu et leur appliquer la méthode

de l'imputation. Dans ce cas, le texte du paragraphe 2 de l'article 23 A pourrait être modifié afin d'inclure ces éléments de revenu. » [par. 31]

« Les deux articles sont conçus d'une manière générale et ne donnent pas de règles détaillées concernant le calcul de l'exemption ou l'imputation, ceci étant laissé à la législation interne et à la pratique applicables. Les États contractants qui estiment nécessaire de régler un problème particulier dans la convention elle-même demeurent libres de le faire dans leurs négociations bilatérales. » [par. 32]

B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 23 A

14. L'article 23 A du Modèle de convention des Nations Unies reprenant l'article 23 A du Modèle de convention de l'OCDE, le commentaire de l'OCDE, libellé comme suit, lui est pleinement applicable :

« *Paragraphe 1*

A. *Obligation incombant à l'État de la résidence d'accorder l'exemption*

L'article prévoit que l'État de la résidence R doit exempter de l'impôt les revenus et la fortune qui "sont imposables" dans l'autre État E ou S conformément aux dispositions de la Convention. » [par. 33]

« En conséquence, l'État de la résidence doit accorder l'exemption, que le droit d'imposer soit ou non effectivement exercé par l'autre État. Il semble que cette méthode soit la plus pratique, puisqu'elle dispense l'État de la résidence de se livrer à des enquêtes sur le régime fiscal effectivement appliqué dans l'autre État. » [par. 34]

« Le cas échéant, certains États contractants pourront juger parfois opportun de déroger à l'obligation absolue incombant à l'État de la résidence d'accorder l'exemption. Tel sera le cas, dans le but d'éviter une absence d'imposition, lorsque, en vertu de la législation interne de l'État de la source, aucun impôt sur des éléments déterminés de revenu ou de fortune n'est prévu, ou lorsque l'impôt n'est pas effectivement perçu en raison de circonstances particulières, telles que la compensation avec des pertes, une erreur ou l'expiration du délai de prescription. Pour éviter une absence d'imposition d'éléments déterminés de revenu

les États contractants peuvent convenir d'amender l'article correspondant lui-même... On pourrait aussi déroger à la règle dans le but de parvenir à une certaine réciprocité, lorsque l'un des États adopte la méthode de l'imputation et l'autre celle de l'exemption. Enfin, il est aussi possible de faire exception à la règle générale lorsqu'un État souhaite appliquer à certains éléments de revenu la méthode de l'imputation plutôt que celle de l'exemption... » [par. 35]

« Ainsi que cela a déjà été dit ..., la méthode de l'exemption ne s'applique pas aux éléments de revenu qui, en vertu de la convention, sont imposables dans l'État de la résidence mais peuvent être assujettis à un impôt limité dans l'autre État contractant. Pour de tels éléments de revenu, le paragraphe 2 de l'article 23 A prévoit la méthode de l'imputation. » [par. 36]

15. Dans bien des cas, le Modèle de convention des Nations Unies étend le droit d'imposition du pays de la source à des revenus qui, en vertu du Modèle de convention de l'OCDE, ne sont imposables que dans le pays de résidence. De ce fait, de nombreux pays qui ont adopté la méthode d'exemption dans leurs conventions bilatérales souhaiteront peut-être restreindre l'application du paragraphe 1 de l'article 23 A, par exemple en limitant l'exemption d'impôt au revenu effectivement taxé dans le pays de la source ou en appliquant à certains éléments du revenu le crédit d'impôt prévu au paragraphe 2 de cet article plutôt que l'exemption fiscale. Dans le Modèle de convention des Nations Unies, le paragraphe 1 de l'article 23 A a une portée beaucoup plus large que la disposition correspondante du Modèle de convention de l'OCDE. En conséquence, un État qui, de façon générale, aura choisi la méthode de l'exemption pourra recourir à la méthode de l'imputation pour certains éléments du revenu non mentionnés au paragraphe 2 de l'article 23 A.

16. Le commentaire de l'OCDE poursuit :

« B. *Autre rédaction de l'article*

Telle qu'elle est formulée dans l'article, la méthode de l'exemption a pour effet de diminuer le revenu ou la fortune imposables dans l'État de la résidence du montant exonéré par cet État. Si, dans un État donné, le montant du revenu établi pour le calcul de l'impôt est utilisé à d'autres fins, par exemple pour le calcul de prestations de caractère social, l'application de la méthode de l'exemption sous la forme proposée pourra avoir pour effet de faire bénéficier de ces prestations des personnes qui n'y auraient pas droit. Pour remédier à cet inconvénient, il est possible de modifier l'article de façon que le revenu en question soit

compris dans le revenu imposable par l'État de la résidence. Ce dernier devra alors renoncer à la fraction de l'impôt total correspondant au revenu en question. Cette procédure aboutirait au même résultat que la méthode proposée dans l'article. Les États pourront modifier en ce sens le texte de l'article. Si un État le désire, le paragraphe 1 de l'article peut être rédigé comme suit :

“Lorsqu'un résident d'un État contractant reçoit des revenus ou possède de la fortune qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, ne sont imposables que ou sont imposables dans l'autre État contractant, le premier État déduit de l'impôt sur le revenu ou sur la fortune, sous réserve des dispositions du paragraphe 2, un montant égal à la fraction de l'impôt sur le revenu ou sur la fortune correspondant, selon le cas, aux revenus que ce résident reçoit de l'autre État ou à la fortune qu'il y possède.”

Lorsque l'article est rédigé de cette manière, le paragraphe 3 n'est pas nécessaire et peut être omis. » [par. 37]

« C. *Problèmes divers*

L'article 23 A contient le principe selon lequel l'État de la résidence doit accorder l'exemption mais ne fournit pas de règles détaillées sur la question de savoir comment l'exemption doit être réalisée. Ceci est conforme à la structure générale de la Convention. Les articles 6 à 22 également posent des règles d'attribution du droit d'imposer les divers types de revenu ou de fortune sans traiter, en principe, de la détermination du revenu ou de la fortune imposables, des déductions, des taux d'impôts, etc. (cf. cependant le paragraphe 3 de l'article 7 et l'article 24). L'expérience a montré que de nombreux problèmes peuvent surgir. Ceci est particulièrement vrai en ce qui concerne l'article 23 A. Certains d'entre eux sont traités dans les paragraphes suivants. En l'absence d'une disposition expresse de la Convention, la législation interne de chaque État contractant est applicable. Certaines conventions comprennent une référence expresse à la législation interne, mais ceci n'est évidemment d'aucun secours dès lors que la méthode de l'exemption n'est pas utilisée dans la législation interne. Dans de tels cas, les États contractants qui rencontrent ce problème devraient établir des règles pour l'application de l'article 23 A, en cas de nécessité après s'être mis en rapport avec l'autorité compétente de l'autre État contractant (par. 3 de l'article 25). » [par. 38]

« 1. *Montant à exonérer*

Le montant des revenus à exonérer de l'impôt par l'État de la résidence est celui qui, sans la Convention, aurait été assujéti à l'impôt interne sur le revenu conformément à la législation interne régissant cet impôt. Il peut toutefois différer du montant du revenu assujéti à l'impôt par l'État de la source conformément à sa législation interne. » [par. 39]

« Normalement, la base de calcul de l'impôt sur le revenu est le revenu net total, c'est-à-dire le revenu brut diminué des déductions autorisées. C'est donc le revenu brut provenant de l'État de la source moins toutes les déductions autorisées (spécifiques ou proportionnelles) liées à l'acquisition de ce revenu qui doit être exempté. » [par. 40]

« Des problèmes résultent du fait que la plupart des pays prévoient dans leurs législations fiscales respectives des déductions supplémentaires du revenu total ou de certains éléments de revenu pour aboutir au revenu soumis à l'impôt. Un exemple chiffré illustrera le problème :

a) Revenu de source nationale (brut moins dépenses autorisées) . . .	100
b) Revenu de l'autre État (brut moins dépenses autorisées)	100
c) Revenu total	200
d) Déductions prévues par la législation de l'État de la résidence pour d'autres dépenses non liées à aucun des éléments de revenu mentionnés sous a) ou b), telles que primes d'assurance, libéralités faites à des institutions charitables.	-20
e) Revenu "net"	180
f) Allégements personnels et familiaux	-30
g) Revenu soumis à l'impôt	150

La question qui se pose est de savoir quel montant doit être exempté de l'impôt, par exemple :

- 100 [ligne b)], laissant un montant imposable de 50;
- 90 [(moitié de la ligne e), conformément à la proportion existant entre la ligne b) et la ligne c)], laissant 60 (la ligne f) étant entièrement déduite du revenu de source nationale);
- 75 [(moitié de la ligne g), conformément à la proportion existant entre la ligne b) et la ligne c)], laissant 75;

– ou tout autre montant. » [par. 41]

« Une comparaison des législations et des pratiques des pays membres de l'OCDE montre que le montant à exempter varie considérablement d'un pays à l'autre. La solution adoptée par un État dépendra de la politique suivie par cet État et de la structure de son impôt. L'intention d'un État peut être que ses résidents bénéficient toujours de l'avantage total des allègements personnels et familiaux et des autres déductions. Dans d'autres États, ces montants exonérés d'impôts sont répartis proportionnellement. Dans plusieurs États, les allègements personnels et familiaux font partie du barème progressif, sont accordés en tant que déduction de l'impôt ou même sont inconnus, la situation de famille étant prise en considération par des barèmes d'impôts séparés. » [par. 42]

« En raison des grandes différences existant dans les divers États dans les politiques et techniques fiscales concernant la détermination de l'impôt, en particulier les déductions, allègements et avantages similaires, il est préférable de ne pas proposer une solution explicite et uniforme dans la Convention, mais de laisser à chaque État la liberté d'appliquer sa propre législation et sa propre technique. Les États contractants qui préféreraient cependant résoudre ces problèmes spéciaux dans leur convention sont naturellement libres de le faire dans des négociations bilatérales. On attire finalement l'attention sur le fait que le problème présente également de l'importance pour les États appliquant la méthode de l'imputation... » [par. 43]

« 2. Régime applicable en cas de pertes

En appliquant l'article 23 A, plusieurs États contractants traitent les pertes subies dans l'autre État de la même manière que les revenus provenant de cet État; en tant qu'État de la résidence (État R), ils n'accordent pas de déduction pour une perte subie en raison de biens immobiliers ou d'un établissement stable situés dans l'autre État (E ou S). Pour autant que cet autre État admette le report d'une telle perte, le contribuable ne subira pas de préjudice, en ce sens qu'il sera seulement empêché de demander une double déduction pour la même perte, d'une part dans l'État E (ou S) et d'autre part dans l'État R. D'autres États peuvent, en tant qu'État de la résidence R, admettre à titre de déduction du revenu qu'ils taxent une perte subie dans l'État E (ou S). Dans une telle hypothèse, l'État R devrait être libre de restreindre l'exemption qu'il accorde, conformément au paragraphe 1 de l'article 23 A, aux bénéfiques ou revenus réalisés ultérieurement dans l'autre État E

(ou S) en déduisant de ces bénéfices ou revenus subséquents le montant des pertes antérieures que le contribuable peut reporter dans l'État E (ou S). Comme la solution dépend au premier chef de la législation interne des États contractants et comme les législations des pays membres de l'OCDE présentent des différences substantielles, aucune solution ne peut être proposée dans l'article lui-même; s'ils l'estiment nécessaire, les États contractants demeurent libres de préciser le point mentionné ci-dessus et les autres problèmes liés au régime des pertes ... dans des négociations bilatérales, soit dans l'article lui-même, soit par voie d'accord amiable (par. 3 de l'article 25). » [par. 44]

« 3. *Imposition du solde du revenu*

En dehors de l'application de taux progressifs d'impôt, problème désormais traité au paragraphe 3 de l'article ... certains problèmes peuvent résulter de dispositions particulières de la législation fiscale. Ainsi certaines législations fiscales prévoient par exemple que l'imposition débute seulement si un montant minimum de revenu imposable est atteint ou dépassé (seuil d'exemption d'impôt). Le revenu total avant l'application de la convention peut fort bien excéder manifestement ce seuil de franchise d'impôt; mais en vertu de l'exemption résultant de l'application de la Convention qui conduit à une déduction du revenu exempt d'impôt du revenu imposable total, le revenu imposable restant peut être réduit à un montant inférieur à ce seuil. Pour les raisons mentionnées au dernier paragraphe de la sous-section 1 ci-dessus, aucune solution uniforme ne peut être proposée. On peut toutefois noter que le problème ne se pose pas si l'autre rédaction du paragraphe 1 de l'article 23 A ... est adoptée. » [par. 45]

« Certains États ont introduit des systèmes spéciaux d'imposition des bénéfices des sociétés... Dans les États appliquant le système du double taux de l'impôt des sociétés ... le problème peut se poser de savoir si le revenu à exempter doit être déduit du bénéfice non distribué (auquel le taux normal s'applique) ou du bénéfice distribué (auquel s'applique un taux réduit) ou si le revenu à exempter doit être attribué en partie aux bénéfices distribués et en partie aux bénéfices non distribués. Lorsque, en vertu de la législation d'un État appliquant le système du double taux de l'impôt des sociétés, un impôt supplémentaire est perçu dans le chef de la société-mère sur des dividendes qu'elle reçoit d'une filiale nationale mais qu'elle ne redistribue pas (cet impôt

supplémentaire étant justifié par le fait qu'il s'agit d'une compensation pour l'avantage du taux réduit d'impôt accordé à la filiale pour ses distributions), la question se pose de savoir si cet impôt supplémentaire peut être établi lorsque la filiale paie ses dividendes à l'aide d'un revenu exempté d'impôt en vertu de la Convention. Finalement, un problème analogue peut être soulevé en liaison avec des impôts (précompte, *Advance Corporation Tax*) perçus sur les bénéfices distribués d'une société dans le but de couvrir le crédit d'impôt accordé aux actionnaires... La question est de savoir si ces impôts spéciaux liés à la distribution de bénéfices peuvent être levés dans la mesure où les distributions sont effectuées à l'aide de bénéfices exempts d'impôt. Il appartient aux États contractants de régler la question dans des négociations bilatérales. » [par. 46]

« *Paragraphe 2*

Selon les articles 10 et 11, le droit d'imposer les dividendes et les intérêts est réparti entre l'État de la résidence et l'État de la source. Dans ces cas, l'État de la résidence demeure libre de ne pas imposer s'il le désire... et d'appliquer la méthode de l'exemption également aux éléments de revenu mentionnés ci-dessus. Toutefois, lorsque l'État de la résidence préfère exercer son droit d'imposer ces éléments de revenu, il ne peut appliquer la méthode de l'exemption pour éviter la double imposition puisque, de ce fait, il renoncerait totalement à imposer le revenu en question. Pour l'État de la résidence, l'application de la méthode de l'imputation semble en général devoir constituer une solution satisfaisante. De plus, comme on l'a déjà indiqué, les États qui appliquent de manière générale la méthode de l'exemption peuvent souhaiter appliquer à certains éléments de revenu la méthode de l'imputation plutôt que celle de l'exemption. Aussi, le paragraphe repose-t-il sur la méthode de l'imputation ordinaire. Les Commentaires sur l'article 23 B ci-dessous sont applicables *mutatis mutandis* au paragraphe 2 de l'article 23 A. » [par. 47]

« Dans les cas visés au paragraphe précédent, il est prévu certains pourcentages maximaux que l'impôt réservé à l'État de la source ne peut dépasser. Dans de tels cas, le taux d'imposition sera très souvent plus élevé dans l'État de la résidence que dans l'État de la source. Limiter la déduction comme il est prévu dans la deuxième phrase du paragraphe 2, et conformément à la méthode de l'imputation ordinaire, n'aura donc de conséquence que dans un nombre de cas restreint. Si, dans ces cas, les États contractants

préfèrent supprimer cette limitation et appliquer la méthode de l'imputation intégrale, ils peuvent le faire en supprimant la seconde phrase du paragraphe 2... » [par. 48]

« Dividendes afférents à une participation importante détenue par une société »

De la combinaison des paragraphes 1 et 2 de l'article 10 et de l'article 23 (art. 23 A ou 23 B, suivant le cas), il résulte que l'État de résidence de l'actionnaire est autorisé à imposer les dividendes provenant de l'autre État, mais qu'il doit imputer sur son propre impôt afférent à ces dividendes, l'impôt qui a été perçu sur ces dividendes, à un taux limité par le paragraphe 2 de l'article 10, dans l'État dont proviennent les dividendes. Ce régime s'applique également lorsque le bénéficiaire des dividendes est une société-mère qui reçoit les dividendes de sa filiale; dans ce cas, l'impôt retenu dans l'État de la filiale – et imputé dans l'État de la société-mère – est limité à [5] pour cent du montant brut des dividendes par application de l'alinéa a) du paragraphe 2 de l'article 10. » [par. 49]

« Ces dispositions évitent efficacement une double imposition juridique des dividendes; par contre, elles n'empêchent nullement que les bénéfices distribués à la société-mère subissent une imposition "en cascade" à l'impôt des sociétés : une première fois au niveau de la filiale, et une seconde fois au niveau de la société-mère. De telles impositions en cascade créeraient un obstacle très important au développement des investissements internationaux. De nombreux États l'ont d'ailleurs reconnu, puisqu'ils ont inséré dans leur législation interne des dispositions en vue de les éviter. Des dispositions tendant au même but sont fréquemment insérées dans des conventions de double imposition. » [par. 50]

« Le Comité des affaires fiscales s'est demandé s'il convenait de compléter l'article 23 de la Convention pour régler la question. Bien que de nombreux États soient favorables à l'insertion d'une telle disposition dans le Modèle de convention, celle-ci s'est cependant heurtée à plusieurs difficultés découlant de la diversité des conceptions des États et de la variété des solutions possibles. Certains États, craignant des fraudes fiscales, préfèrent garder leur liberté et régler simplement la question dans leur législation interne. » [par. 51]

« En fin de compte, il est apparu préférable de laisser aux États le choix de la solution à apporter au problème. Pour les États préférant régler la question dans leurs conventions, la solution

pourrait le plus souvent s'articuler autour de l'un des principes suivants :

a) *Exemption avec progressivité*

L'État dont la société-mère est un résident exempté les dividendes que celle-ci reçoit de sa filiale dans l'autre État, mais il peut néanmoins tenir compte de ces dividendes pour le calcul de l'impôt dû par la société-mère sur le reste de son revenu (une telle disposition aura souvent la faveur des États appliquant la méthode d'exemption prévue à l'article 23 A).

b) *Imputation des impôts sous-jacents*

En ce qui concerne les dividendes reçus de la filiale, l'État dont la société-mère est un résident accorde l'imputation prévue, suivant le cas, au paragraphe 2 de l'article 23 A ou au paragraphe 1 de l'article 23 B, non seulement pour l'impôt perçu sur le dividende comme tel, mais également pour l'impôt payé par la filiale sur les bénéfices distribués (une telle disposition aura souvent la faveur des États appliquant la méthode d'imputation prévue à l'article 23 B).

c) *Assimilation à une participation dans une filiale nationale*

Les dividendes que la société-mère tire de sa filiale étrangère sont soumis, dans l'État de la société-mère, au même régime fiscal que s'ils provenaient d'une filiale qui est un résident de cet État. » [par. 52]

« Lorsque l'État de la société-mère perçoit un impôt sur la fortune, une solution analogue devrait s'appliquer en matière d'impôt sur la fortune. » [par. 53]

« Par ailleurs, les États resteraient libres de fixer les limites et modalités d'application de ces dispositions (définition et durée minimale de possession de la participation – fraction des dividendes censée absorbée par les frais administratifs ou financiers) ou de subordonner l'octroi du régime spécial à la condition que la filiale exerce une authentique activité économique dans l'État dont elle est un résident ou qu'elle en tire la majeure partie de ses bénéfices, ou encore qu'elle y soit assujettie à une imposition substantielle sur ses bénéfices. » [par. 54]

« *Paragraphe 3*

Le projet de Convention de 1963 réservait expressément l'application du barème progressif par l'État de la résidence (dernière phrase du paragraphe 1 de l'article 23 A) et la plupart des conventions conclues entre pays membres de l'OCDE qui reposent sur la méthode de l'exemption suivent ce principe. Aux termes du paragraphe 3 de l'article 23 A tel qu'il a été modifié, l'État de la résidence se réserve le droit de prendre en considération le montant du revenu ou de la fortune exonéré pour calculer l'impôt applicable au reste du revenu ou de la fortune. La règle s'applique même lorsque les revenus (ou éléments de fortune) exemptés et les revenus (ou éléments de fortune) imposables sont recueillis par des personnes (par exemple mari et femme) dont les revenus (ou éléments de fortune) sont, en vertu de la législation interne, cumulés aux fins d'imposition. Cette règle de progression s'applique au revenu ou à la fortune exempté en vertu du paragraphe 1 de l'article 23 A ainsi qu'au revenu ou à la fortune qui, en vertu de toutes autres dispositions de la Convention, "n'est imposable que" dans l'autre État contractant... Telle est la raison pour laquelle la règle de progression est transférée du paragraphe 1 de l'article 23 A à un nouveau paragraphe 3 de cet article, et pour laquelle il est fait référence à l'exemption "conformément à une disposition quelconque de la Convention". » [par. 55]

« Le paragraphe 3 de l'article 23 A ne se réfère qu'à l'État de la résidence. L'article ne préjuge pas l'application par l'État de la source des dispositions de sa législation interne sur la progressivité. » [par. 56]

C. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 23 B

18. L'article 23 B du Modèle de convention des Nations Unies reprenant l'article 23 B du Modèle de convention de l'OCDE, le commentaire de l'OCDE sur cet article, libellé comme suit, lui est pleinement applicable :

« *Paragraphe 1*

A. *Méthodes*

L'article 23 B, fondé sur le principe de l'imputation, suit la méthode de l'imputation ordinaire : l'État de la résidence (R) déduit de l'impôt qu'il perçoit sur les revenus, ou sur la fortune, de

son résident, un montant égal à l'impôt payé dans l'autre État E (ou S) sur le revenu tiré dans cet autre État E (ou S), ou la fortune qui y est possédée, mais la somme ainsi déduite est limitée à la fraction correspondante de son propre impôt. » [par. 57]

« Il est prévu que la méthode de l'imputation ordinaire s'applique également dans le cas d'un État qui suit la méthode de l'exemption mais doit accorder une imputation, conformément au paragraphe 2 de l'article 23 A, pour l'impôt perçu à des taux limités dans l'autre État sur des dividendes et des intérêts. La possibilité de procéder à quelques modifications peut naturellement s'appliquer au cas de dividendes et intérêts payés à un résident d'un État qui a adopté la méthode de l'imputation ordinaire... » [par. 58]

« Il convient de relever que l'article 23 B ne s'applique dans un État R qu'à des éléments de revenu et de fortune qui, conformément à la Convention, "sont imposables" dans l'autre État E (ou S). Les éléments de revenu ou de fortune qui, conformément à l'article 8, au paragraphe 3 de l'article 13, à l'alinéa a) des paragraphes 1 et 2 de l'article 19 et au paragraphe 3 de l'article 22, "ne sont imposables que" dans l'autre État, sont d'emblée exempts d'impôt dans l'État R et les Commentaires relatifs à l'article 23 A s'appliquent à ces revenus et à cette fortune exemptés. S'agissant de la progression, on se référera au paragraphe 2 de l'article... » [par. 59]

« L'article 23 B fixe les règles principales de la méthode de l'imputation mais ne donne pas de règles détaillées sur le calcul de l'imputation. Ceci est conforme à la structure générale de la Convention. L'expérience a montré que plusieurs problèmes peuvent surgir. Certains d'entre eux sont traités dans les paragraphes suivants. Dans plusieurs États, des règles détaillées relatives à l'imputation d'impôts étrangers existent déjà dans leurs législations internes. C'est la raison pour laquelle un certain nombre de conventions comprennent une référence à la législation interne des États contractants et prévoient en outre que ces règles internes n'affectent pas le principe posé à l'article 23 B. Lorsque la méthode de l'imputation n'est pas utilisée dans la législation interne d'un État contractant, cet État devrait établir des règles pour l'application de l'article 23 B, après s'être, si nécessaire, mis en rapport avec l'autorité compétente de l'autre État contractant (par. 3 de l'article 25). » [par. 60]

« Le montant de l'impôt étranger pour lequel une imputation doit être accordée est l'impôt effectivement acquitté, conformément à la Convention, dans l'autre État contractant. Des problèmes peuvent surgir, par exemple lorsque cet impôt n'est pas calculé sur le revenu de l'année au titre de laquelle il est perçu mais sur le revenu d'une année précédente ou le revenu moyen de deux ou plusieurs années précédentes. D'autres problèmes peuvent se poser du fait de méthodes différentes de détermination du revenu ou du fait des modifications des taux de change (dévaluation ou réévaluation). Ces problèmes ne peuvent toutefois guère être résolus d'avance par une disposition expresse de la Convention. » [par. 61]

« Conformément aux dispositions de la seconde phrase du paragraphe 1 de l'article 23 B, la déduction que l'État de la résidence R doit accorder est limitée à la proportion de l'impôt sur le revenu de l'État (R) correspondant aux revenus provenant de l'État S, ou E (ce qu'on appelle "déduction maximum"). Cette déduction maximum peut être calculée soit en répartissant l'impôt total qui frappe les revenus totaux en fonction de la proportion existant entre les revenus pour lesquels l'imputation doit être accordée et les revenus totaux, soit en appliquant le taux d'impôt pour les revenus totaux aux revenus pour lesquels l'imputation doit être accordée. En fait, la méthode de l'imputation aura le même effet que la méthode de l'exemption avec progressivité dans tous les cas où l'impôt de l'État E (ou S) est équivalent ou supérieur à l'impôt correspondant de l'État R. Des problèmes concernant le montant des revenus, le taux d'impôt, etc., similaires à ceux qui sont évoqués dans les Commentaires relatifs à l'article 23 A peuvent surgir dans l'application de la méthode de l'imputation... Pour les raisons exposées plus haut aux paragraphes 42 et 43, il est préférable de ne pas proposer, pour la méthode de l'imputation également, une solution expresse et uniforme dans la Convention mais de laisser à chaque État la liberté d'appliquer sa propre législation et sa propre pratique. Ceci est également valable pour quelques autres problèmes qui sont traités ci-après. » [par. 62]

« La déduction maximum est normalement calculée comme l'impôt sur le revenu net, c'est-à-dire sur le revenu de l'État E (ou S) moins les déductions autorisées (spécifiques ou proportionnelles) liées à de tels revenus... Pour cette raison, la déduction maximum dans bien des cas peut être inférieure à l'impôt effectivement acquitté dans l'État E (ou S). Ceci peut être vrai en particulier dans le cas où, par exemple, un résident de l'État R

percevant des intérêts de l'État S a emprunté des fonds d'une tierce personne pour financer le prêt produisant les intérêts. Comme les intérêts dus sur de tels fonds empruntés peuvent être déduits des intérêts provenant de l'État S, le montant du revenu net soumis à l'impôt dans l'État R peut être très bas, ou bien il peut même ne pas y avoir de revenu net. Ce problème pourrait être résolu en utilisant la méthode de l'imputation intégrale dans l'État R comme mentionnée au paragraphe 48 ci-dessus. Une autre solution consisterait à exempter un tel revenu de l'impôt dans l'État S, comme il est proposé dans le commentaire concernant les intérêts de ventes à crédit ou de prêts consentis par les banques... » [par. 63]

« Si un résident de l'État R tire des revenus de différentes sortes de l'État S et si ce dernier État, conformément à sa législation fiscale, n'impose que l'un de ces revenus, la déduction maximum que l'État R accorde est normalement égale à la fraction de son impôt qui correspond uniquement à l'élément de revenu qui est imposé dans l'État S. D'autres solutions sont toutefois possibles, en particulier au regard du problème plus général suivant : le fait que l'imputation doit être accordée par exemple pour plusieurs éléments de revenu sur lesquels l'impôt est perçu dans l'État S à différents taux ou pour des revenus provenant de plusieurs États, avec ou sans conventions, pose la question de savoir si la déduction maximum ou l'imputation doit être calculée séparément pour chaque élément de revenu ou pour chaque pays ou pour tous les revenus de sources étrangères ouvrant droit à l'imputation en vertu de la législation interne et en vertu des conventions. Dans un système d'"imputation globale", tous les revenus de sources étrangères sont réunis et la somme des impôts étrangers est imputée sur l'impôt interne correspondant aux revenus étrangers totaux. » [par. 64]

« D'autres problèmes peuvent surgir en cas de pertes. Un résident de l'État R tirant des revenus de l'État E (ou S) peut subir une perte dans l'État R ou dans l'État E (ou S) ou dans un autre État tiers. Aux fins de l'imputation, une perte subie dans un État donné sera en général compensée par d'autres revenus provenant du même État. La question de savoir si une perte subie en dehors de l'État R (par exemple dans un établissement stable) peut être déduite d'autres éléments de revenu, qu'ils proviennent ou non de l'État R, dépend de la législation interne de l'État R. Des problèmes similaires à ceux qui sont évoqués dans les Commentaires relatifs à l'article 23 A peuvent se poser ici. Lorsque

les revenus totaux proviennent de l'étranger et lorsqu'il n'existe aucun revenu dans l'État R mais au contraire une perte n'excédant pas les revenus provenant de l'étranger, l'impôt total à payer dans l'État R correspondra au revenu tiré de l'État S et la déduction maximum à accorder par l'État R correspondra en conséquence à l'impôt à payer dans cet État R. D'autres solutions sont possibles. » [par. 65]

« La solution des problèmes soulevés plus haut dépend dans une large mesure de la législation interne et de la pratique et doit par conséquent être laissée à chaque État. À cet égard, on relèvera que quelques États appliquent la méthode de l'imputation de manière très libérale. Certains États examinent également ou ont même déjà adopté la possibilité de reporter sur d'autres exercices des imputations d'impôt non utilisées. Les États contractants demeurent évidemment libres de modifier l'article lors de négociations bilatérales de manière à couvrir l'un ou l'autre des problèmes mentionnés ci-dessus. » [par. 66]

« Dans les situations de "sous-capitalisation", le Modèle de convention permet à l'État de la société emprunteuse, dans certaines conditions, de traiter un versement d'intérêt comme une distribution de dividendes conformément à sa législation nationale; la condition essentielle est que le bailleur de fonds partage effectivement les risques courus par la société emprunteuse. Cela a deux conséquences :

- L'imposition à la source de ces "intérêts" au taux applicable aux dividendes (par. 2 de l'article 10);
- L'inclusion de ces "intérêts" dans les bénéfices imposables de la société qui accorde le prêt. » [par. 67]

« Si les conditions requises sont réunies, l'État de résidence du prêteur serait tenu d'accorder un allègement pour éviter une double imposition juridique ou économique des intérêts comme si, en fait, il s'agissait de dividendes. Il devrait ensuite accorder un crédit au titre de l'impôt effectivement retenu à la source sur ces intérêts dans l'État de résidence de l'emprunteur au taux applicable aux dividendes et, en outre, si le prêteur est la société mère de l'emprunteur, appliquer à ces "intérêts" tous les allègements supplémentaires qui résultent du régime des sociétés mères/filiales. Cette obligation peut résulter :

a) Des termes mêmes de l'article 23 de la Convention, lorsque celui-ci prévoit l'octroi d'un allègement au titre des

revenus définis comme dividendes à l'article 10 ou des éléments de revenu visés à l'article 10;

b) Du contexte de la Convention, c'est-à-dire de la combinaison des articles 9, 10, 11 et 23, au besoin en recourant à la procédure d'accord amiable :

- Lorsque, par application de règles conformes aux dispositions du paragraphe 1 de l'article 9 ou du paragraphe 6 de l'article 11, les intérêts ont été assimilés dans l'État de résidence de la société emprunteuse à des dividendes et que le bien-fondé de cette assimilation a été reconnu par l'État de résidence du créancier de sorte que ce dernier est disposé à appliquer un ajustement corrélatif;
- Lorsque l'État de résidence du prêteur applique des règles similaires sur la sous-capitalisation et assimile le versement à un dividende dans une situation inverse, c'est-à-dire en cas de paiement fait par une société établie sur son territoire à un résident de l'autre État contractant;
- Dans tous les autres cas où l'État de résidence du prêteur admet le bien-fondé de l'assimilation des intérêts à des dividendes par l'État de résidence de l'emprunteur. » [par. 68]

« B. *Remarques concernant l'impôt sur la fortune*

D'après le paragraphe 1, l'impôt sur le revenu ne peut être imputé que sur un impôt identique et il en est de même pour l'impôt sur la fortune. Il ne pourra donc y avoir d'imputation soit au titre de l'impôt sur la fortune, soit sur un impôt sur la fortune, que si les deux États contractants imposent la fortune. » [par. 70]

« Deux États contractants peuvent convenir, lors de négociations bilatérales, qu'un impôt qualifié d'impôt sur la fortune se rapproche beaucoup d'un impôt sur le revenu, et ils peuvent donc prévoir que l'un peut être imputé sur l'autre. Parfois, il n'y a pas de double imposition de la fortune, soit parce qu'un État n'impose pas la fortune, soit parce que les deux États n'imposent que la fortune située sur leur territoire. Il est évident que dans ces cas la référence à l'imposition de la fortune peut être supprimée. En outre, les États peuvent juger souhaitable, quelle que soit la nature des impôts couverts par la Convention, d'accorder l'imputation du montant total des impôts dans l'État de la source ou

du *situs* sur le montant total des impôts dans l'État de la résidence. Toutefois, lorsqu'une convention couvre à la fois les véritables impôts sur la fortune et les impôts ainsi qualifiés mais qui sont par nature des impôts sur le revenu, les États peuvent désirer n'imputer que ces derniers sur l'impôt sur le revenu. Dans ce cas, ils peuvent modifier l'article proposé afin d'atteindre ce résultat. » [par. 71]

« C. *Relations dans des cas spéciaux entre
l'imposition dans l'État de la source
et la méthode de l'imputation ordinaire*

Dans certains cas un État, particulièrement un pays en développement, peut, pour des raisons particulières, accorder des avantages fiscaux à des contribuables, notamment pour encourager la production industrielle. De même, un État peut exonérer de l'impôt certaines catégories de revenus comme les pensions d'invalides de guerre. » [par. 72]

« Lorsque l'État en question conclut une convention avec un État qui applique la méthode de l'exemption, le dégrèvement consenti au contribuable ne sera pas limité, puisque l'autre État devra consentir l'exemption quel que soit le montant de l'impôt éventuellement perçu par l'État de la source (voir plus haut, par. 34). En revanche, lorsque l'autre État applique la méthode de l'imputation, le bénéfice du dégrèvement peut se trouver perdu pour le contribuable dans la mesure où cet autre État ne déduit que le montant de l'impôt perçu par l'État de la source. Le Trésor de l'autre État obtient, du fait de ces dégrèvements, un avantage que l'on peut considérer comme n'étant pas prévu par la Convention. » [par. 73]

« Si les deux États veulent que le bénéfice des dégrèvements consentis aux contribuables dans l'État de la source leur soit préservé, il leur faudra prévoir une dérogation au paragraphe 2 de l'article 23 A ou à l'article 23 B. » [par. 74]

« À cet effet, plusieurs formules peuvent être utilisées, par exemple :

a) L'État de la résidence accorde l'imputation du montant de l'impôt que l'État de la source pourrait percevoir suivant sa législation générale, ou de ce montant réduit conformément aux dispositions de la convention (par exemple, limitations de taux prévues aux articles 10 et 11 pour les dividendes et les intérêts), alors même que l'État de la source, en tant que pays en développement, a renoncé à tout ou partie de cet impôt en vertu des

dispositions particulières tendant à promouvoir le développement économique;

b) En contrepartie de la perte budgétaire acceptée par le pays en développement en réduisant de manière générale son impôt à la source, l'État de résidence consent à imputer sur son propre impôt un crédit (partiellement fictif) fixé à un taux supérieur;

c) L'État de la résidence exempte les revenus qui ont bénéficié d'incitations fiscales dans le pays en développement.

Les États contractants restent libres de rechercher d'autres formules lors de négociations bilatérales. » [par. 75]

« Si un État contractant accepte d'encourager particulièrement les investissements dans l'autre État en développement, les clauses ci-avant seront généralement assorties de garanties pour l'investisseur, c'est-à-dire que la convention limitera les taux des impôts pouvant être prélevés dans l'État de la source sur les dividendes, intérêts et redevances. » [par. 76]

« Par ailleurs, des restrictions dans le temps, ou délais, peuvent être prévues pour l'application des avantages cités dans les formules a) et éventuellement c) ci-dessus : l'imputation élargie (ou l'exemption) peut être accordée seulement en contrepartie d'incitations appliquées temporairement dans les pays en développement, ou bien seulement pour les investissements effectués ou les contrats conclus dans le futur (par exemple à partir de l'entrée en vigueur de la convention) ou encore pour une période de temps déterminée. » [par. 77]

« Il existe donc un grand choix de solutions à ce problème. L'effet concret des clauses en question peut d'ailleurs varier aussi suivant d'autres éléments comme par exemple le montant à comprendre dans le revenu imposable dans l'État de résidence (formules a) et b) ci-dessus) : il peut s'agir du revenu net recueilli (après déduction de l'impôt effectivement payé dans l'État de la source) ou de ce revenu net majoré (*grossed up*) d'un montant correspondant soit à l'impôt effectivement payé dans l'État de la source ou à celui qui aurait pu être prélevé suivant la convention (taux prévu à l'article 10 ou 11), soit encore à l'impôt que l'État de la résidence consent à imputer. » [par. 78]

« Paragraphe 2

Ce paragraphe a été ajouté pour permettre à l'État de la résidence de conserver le droit de prendre en considération le

montant du revenu ou de la fortune exempté dans cet État, en calculant l'impôt applicable au reste des revenus ou de la fortune. Ce droit s'étend aux revenus et à la fortune qui "ne sont imposables que" dans l'autre État. Le principe de la progression est ainsi préservé pour l'État de la résidence non seulement à l'égard des revenus ou de la fortune qui "sont imposables" dans l'autre État, mais aussi pour les revenus et la fortune qui "ne sont imposables que" dans cet autre État. Les Commentaires sur le paragraphe 3 de l'article 23 A à l'égard de l'État de la source s'appliquent aussi au paragraphe 2 de l'article 23 B. » [par. 79]

Commentaires sur le chapitre VI

DISPOSITIONS SPÉCIALES

Article 24

NON-DISCRIMINATION

A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

1. L'article 24 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 24 du Modèle de convention de l'OCDE. En 1999, la définition du terme « nationaux » a été transférée à l'article 3, modification qui a été également apportée au Modèle de convention de l'OCDE (voir plus haut par. 9 du commentaire de l'article 3).

B. COMMENTAIRES SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 24

Paragraphe 1

2. Ce paragraphe reprenant le paragraphe 1 de l'article 24 du Modèle de convention de l'OCDE, le commentaire de l'OCDE, libellé comme suit, lui est pleinement applicable :

« Ce paragraphe pose le principe qu'en matière fiscale les discriminations fondées sur la nationalité sont interdites et que, sous condition de réciprocité, les nationaux d'un État contractant, à situation égale, ne peuvent pas être traités moins favorablement dans l'autre État contractant que les propres nationaux de ce dernier État. » [par. 1]

« Il est important de savoir que le principe de non-discrimination, sous des appellations différentes et avec une portée plus ou moins large, s'appliquait dans les relations fiscales internationales bien avant l'apparition, à la fin du XIXe siècle, des conventions de double imposition de type classique. On relève en effet dans un grand nombre d'accords de différentes natures (conventions consulaires ou d'établissement, traités d'amitié, de commerce, etc.) conclus notamment au XIXe siècle par les États en vue de renforcer ou d'étendre la protection diplomatique de leurs nationaux, où qu'ils résident, des clauses par lesquelles chacun des deux États contractants s'engage à accorder l'égalité de traitement avec ses ressortissants aux ressortissants de l'autre État. Le fait que ces clauses aient, par la suite, été reprises dans les conventions de

double imposition n'a modifié en rien la raison d'être et la portée qu'elles avaient à l'origine. Le texte du paragraphe 1 prévoit que le champ d'application de ce paragraphe n'est pas limité par l'article 1 aux seuls nationaux qui sont résidents d'un État contractant, mais s'étend au contraire à tous les nationaux de chacun de ces États, qu'ils soient ou non résidents d'un État contractant. Autrement dit, tous les nationaux d'un État contractant sont en droit d'invoquer, auprès de l'autre État contractant, le bénéfice de cette disposition. Il en est ainsi, en particulier, pour ceux de ces nationaux qui ne sont pas résidents de l'un de ces deux États, mais au contraire d'un État tiers. » [par. 2]

« L'expression "se trouvant dans la même situation" doit s'entendre de contribuables (personnes physiques, personnes morales, sociétés de personnes et associations) placés, au regard de l'application de la législation et de la réglementation fiscales de droit commun, dans des circonstances de droit et de fait analogues. L'expression "notamment au regard de la résidence" vise à préciser que la résidence du contribuable est l'un des éléments entrant en ligne de compte lorsqu'il s'agit de déterminer si des contribuables se trouvent dans la même situation. La seule expression "se trouvant dans la même situation" permettrait de conclure qu'un contribuable qui est résident d'un État contractant et un contribuable non résident de cet État ne se trouvent pas dans la même situation. En fait, l'expression "notamment au regard de la résidence" ne figurait ni dans le projet de Convention de 1963 ni dans le Modèle de convention de 1977. Mais les pays membres, dans leur application et leur interprétation de l'expression "se trouvant dans la même situation", ont systématiquement estimé que la résidence du contribuable devait être prise en compte. Lors de la révision du Modèle de convention, le Comité des affaires fiscales a considéré qu'une référence explicite à la résidence des contribuables constituerait une clarification utile puisque une telle référence permettrait d'éviter toute incertitude éventuelle quant à l'interprétation à donner, à cet égard, à l'expression "se trouvant dans la même situation". » [par. 3]

« Ainsi, lors de l'application du paragraphe 1, la question sous-jacente est de savoir si deux personnes résidentes dans le même État sont traitées de façon différente au seul motif de leur différence de nationalité. En conséquence, si un État contractant établit une distinction entre ses nationaux pour l'octroi d'avantages relatifs à leurs charges familiales suivant qu'ils résident ou non sur son propre territoire, cet État ne peut être tenu d'accorder aux

nationaux de l'autre État qui ne résident pas sur son territoire le traitement qu'il réserve à ses résidents nationaux, mais il s'oblige à les faire bénéficier du traitement dont profitent ses nationaux qui résident dans l'autre État. De même, le paragraphe 1 ne s'applique pas lorsqu'un ressortissant d'un État contractant (État R) qui, de plus, réside dans l'État R se voit imposé moins avantageusement dans l'autre État contractant (État S) qu'un ressortissant de l'État S résidant dans un pays tiers (par exemple, sous l'effet de l'application de dispositions destinées à décourager l'utilisation de paradis fiscaux) puisque ces deux personnes ne se trouvent pas placées dans la même situation au regard de leur résidence. » [par. 4]

« De même, la disposition du paragraphe 1 n'implique pas qu'un État, accordant des avantages fiscaux spéciaux à ses propres organismes ou services publics en raison de leur nature, soit tenu de faire bénéficier des mêmes avantages les organismes et services publics de l'autre État. » [par. 5]

« Elle n'implique pas non plus qu'un État accordant des avantages fiscaux spéciaux à des établissements privés n'ayant pas un but lucratif et dont l'activité s'exerce pour des fins d'utilité publique qui lui sont propres, soit tenu de faire bénéficier des mêmes avantages les établissements similaires dont l'activité n'est pas appelée à lui profiter. » [par. 6]

« Dans le premier cas, en effet, les immunités fiscales qu'un État accorde à ses propres organismes et services publics trouvent leur justification dans le fait que ces organismes et services en constituent des parties intégrantes et que leur situation ne peut à aucun moment être comparable à celle des organismes et services publics de l'autre État. Il est toutefois précisé que les personnes morales de droit public exploitant des entreprises de caractère économique ne sont pas visées par cette réserve. En tant qu'elles sont assimilables à des entreprises de droit privé, la disposition du paragraphe 1 leur demeure applicable. » [par. 7]

« Dans le deuxième cas, les avantages fiscaux dont un État fait bénéficier certains établissements privés n'ayant pas un but lucratif trouvent évidemment leur fondement dans la nature même de l'activité exercée par ces établissements et dans le bénéfice que cet État et ses ressortissants sont appelés à en retirer. » [par. 8]

« C'est à dessein, d'autre part, que le paragraphe 1 est rédigé sous la forme négative. En prévoyant que les nationaux d'un État contractant ne pourront être soumis dans l'autre État contractant à

des impositions ou à des obligations y relatives qui seraient autres ou plus lourdes que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre État contractant se trouvant dans la même situation, ce paragraphe comporte la même force obligatoire que s'il enjoignait aux États contractants d'accorder à leurs nationaux respectifs un même traitement. Mais la clause dont il s'agit ayant essentiellement pour objet de proscrire dans un État les discriminations à l'encontre des nationaux de l'autre État, rien ne s'oppose à ce que le premier État pour des considérations qui lui sont propres ou pour se conformer à une clause particulière stipulée dans une convention de double imposition, telle notamment que l'imposition des bénéfices des établissements stables suivant la méthode de la comptabilité séparée, accorde certains aménagements ou facilités à des personnes ayant une nationalité étrangère et dont ne profitent pas ses propres nationaux. Tel qu'il est rédigé, le paragraphe 1 n'y fera pas obstacle. » [par. 9]

« Sous la réserve de cette remarque, les mots "... ne sont soumis à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde..." signifient que l'impôt appliqué aux nationaux et aux étrangers se trouvant dans une situation identique doit revêtir la même forme, que ses modalités d'assiette et de liquidation doivent être semblables, son taux égal et, enfin, que les formalités relatives à l'imposition (déclaration, paiement, délais, etc.) ne peuvent être plus onéreuses pour les étrangers que pour les nationaux. » [par. 10]

« En raison du rapport juridique qui s'établit entre une société et l'État sous la loi duquel elle a été formée et qui, à plusieurs égards, s'apparente étroitement à la nationalité des personnes physiques, il a paru possible de ne pas traiter des personnes morales, sociétés de personnes et associations dans une disposition spéciale et de les confondre sous un même vocable avec les personnes physiques au paragraphe 1. Ce résultat découle de la définition du terme "national" à l'alinéa f) du paragraphe 1 de l'article 3. » [par. 11]

Paragraphe 2

3. Ce paragraphe reprenant le paragraphe 2 de l'article 24 du Modèle de convention de l'OCDE, le commentaire de l'OCDE, libellé comme suit, lui est pleinement applicable :

« Un certain nombre d'États ont conclu à New York, le 28 septembre 1954, une Convention destinée à améliorer la

situation des apatrides. L'article 29 de cette Convention prescrit de faire application à ces derniers d'un traitement national. Parmi les signataires de l'accord, on relève plusieurs pays membres de l'OCDE. » [par. 12]

« Il faut reconnaître cependant que la disposition du paragraphe 2 permet, dans une convention bilatérale, d'accorder le bénéfice de l'assimilation aux nationaux aux apatrides qui, parce qu'ils se trouvent dans l'une des situations visées au paragraphe 2 de l'article premier de la Convention du 28 septembre 1954, susvisée, ne sont pas couverts par celle-ci. Tel est principalement le cas, d'une part, des personnes bénéficiaires, lors de la signature de cette Convention, d'une protection ou d'une assistance de la part d'un organisme ou d'une institution des Nations Unies autre que le Haut Commissariat pour les réfugiés, d'autre part, des personnes résidentes d'un pays et considérées comme ayant les droits et les obligations attachés à la possession de la nationalité de ce pays. » [par. 13]

« Le paragraphe 2 tend à limiter la portée de la clause d'égalité de traitement avec les nationaux d'un État contractant aux seuls apatrides qui sont des résidents de cet État ou de l'autre État contractant. » [par. 14]

« En excluant ainsi ceux des apatrides qui ne sont résidents ni de l'un ni de l'autre État, une telle clause permet d'éviter que ces personnes ne soient privilégiées dans un État par rapport aux nationaux de l'autre État. » [par. 15]

« Toutefois, si des États considéraient comme souhaitable, dans leurs relations bilatérales, d'étendre la portée du paragraphe 2 à tous les apatrides, qu'ils soient ou non résidents d'un État contractant, en sorte que ces personnes bénéficient dans tous les cas du traitement le plus favorable accordé aux nationaux de l'État considéré, il leur suffirait pour cela de retenir le texte suivant, qui ne comporte pas la condition de résidence dans un État contractant :

“Nonobstant les dispositions de l'article 1, les apatrides ne sont soumis dans un État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet État qui se trouvent dans la même situation.” » [par. 16]

« Il est possible qu'à l'avenir certains États reprochent aux dispositions du paragraphe 2 d'être, trop libérales en tant qu'elles permettent aux apatrides résidents d'un État de se prévaloir de

l'égalité de traitement non seulement dans l'autre État, mais également dans l'État de résidence et de bénéficiaire aussi dans cet État notamment des dispositions des conventions de double imposition qu'il a conclues avec des États tiers. Si ces États entendaient écarter cette dernière conséquence, il leur faudrait modifier le paragraphe 2 comme suit :

“Les apatrides qui sont résidents d'un État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet État qui se trouvent dans la même situation.” » [par. 17]

« Enfin, il devrait être entendu que la définition de l'apatride à retenir dans une telle clause ne saurait être que celle posée au paragraphe 1 de l'article premier de la Convention du 28 septembre 1954 qui définit l'apatride comme “une personne qu'aucun État ne considère comme son ressortissant par application de sa législation”. » [par. 18]

Paragraphe 3

4. Ce paragraphe reprenant le paragraphe 3 de l'article 24 du Modèle de convention de l'OCDE, le commentaire de l'OCDE, libellé comme suit, lui est pleinement applicable :

« Ce paragraphe a pour objet de remédier aux discriminations qui ne sont pas à proprement parler fondées sur une notion de nationalité mais sur le lieu même d'établissement d'une entreprise. Il intéresse donc indistinctement, quelle que soit leur nationalité, tous les résidents d'un État contractant qui ont des établissements stables dans l'autre État contractant. » [par. 19]

« Il paraît d'abord nécessaire de préciser que la rédaction de la première phrase du paragraphe 4 doit être interprétée en ce sens que ne constitue pas une discrimination le fait, pour des raisons d'ordre pratique, de taxer les personnes non résidentes autrement que les personnes résidentes, à condition qu'il n'en résulte pas, pour les premières, d'imposition plus lourde que pour les secondes. Sous la forme négative qui a été donnée à la disposition dont il s'agit, c'est le résultat seul qui compte, les modalités de l'imposition pouvant être adaptées aux circonstances particulières dans lesquelles elle est établie. » [par. 20]

« Aux termes de la première phrase du paragraphe 4, l'imposition d'un établissement stable n'est pas établie dans l'État

considéré d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet État qui exercent la même activité. Le but de cette disposition est de supprimer toute discrimination dans le traitement des établissements stables par rapport aux entreprises résidentes appartenant au même secteur d'activité en ce qui concerne les impôts assis sur les activités industrielles et commerciales, spécialement les impôts sur les bénéfices des entreprises. » [par. 21]

« La deuxième phrase du paragraphe 3 précise en outre les conditions dans lesquelles le principe de l'égalité de traitement posé dans la première phrase doit s'appliquer aux personnes physiques résidentes d'un État contractant ayant un établissement stable dans l'autre État contractant. Elle tend essentiellement à éviter que ces personnes n'obtiennent des avantages supérieurs à ceux des résidents grâce au cumul des déductions et abattements personnels pour charges de famille qui leur seraient accordés d'une part, dans l'État dont ils sont résidents par application de la loi interne et, d'autre part, dans l'autre État en vertu du principe de l'égalité de traitement. En conséquence, il laisse à l'État où l'établissement stable est situé la faculté d'accorder aux personnes intéressées les déductions et avantages personnels dans la proportion du montant du bénéfice de l'établissement stable au montant du revenu global imposable dans l'autre État. » [par. 22]

« Quant à la première phrase, l'expérience a montré qu'il était très difficile de définir de manière claire et complète le contenu même du principe d'égalité de traitement, ce qui a entraîné de nombreuses divergences d'opinions à propos des multiples conséquences qu'impliquait ce principe. La principale source des difficultés semble résider dans la nature même de l'établissement stable qui n'est pas une entité juridique distincte mais seulement une partie d'une entreprise ayant son siège dans un autre État. La situation de l'établissement stable est différente de celle d'une entreprise nationale qui constitue un ensemble dont toutes les activités, et les conséquences fiscales qui en découlent, peuvent être pleinement appréhendées dans l'État où elle a son siège. On examine ci-dessous les conséquences de la clause d'égalité de traitement au regard de plusieurs aspects de l'établissement de l'impôt. » [par. 23]

« A. Assiette de l'impôt »

Dans le domaine de l'assiette de l'impôt, le principe de l'égalité de traitement entraîne normalement les conséquences suivantes :

a) Il faut accorder aux établissements stables la même faculté qu'aux entreprises résidentes de déduire les charges d'exploitation dont la législation fiscale autorise, en général, la déduction du bénéfice imposable, outre celle d'imputer à l'établissement stable une quote-part des frais généraux du siège. Cette déduction doit être permise sans autres restrictions que celles également imposées aux entreprises résidentes.

b) Il faut accorder aux établissements stables les mêmes facilités en matière d'amortissements et de provisions. Ils devraient bénéficier sans restriction non seulement des possibilités d'amortissement ouvertes normalement aux entreprises (amortissements linéaire et dégressif), mais encore des régimes spéciaux existant dans un certain nombre de pays (amortissements massifs, accélérés, etc.). S'agissant de provisions, il importe de noter qu'elles sont parfois autorisées à d'autres fins que la compensation – conformément aux principes de la comptabilité commerciale – des dépréciations d'éléments d'actif, de frais ou de pertes qui ne sont pas encore réalisés mais que les circonstances rendent probables dans un avenir prochain. C'est ainsi que, dans certains pays, les entreprises ont la possibilité de constituer, par prélèvement sur le bénéfice imposable, des provisions ou « réserves » d'investissement. Lorsque ces provisions ou réserves sont autorisées pour l'ensemble des entreprises, ou bien pour toutes les entreprises d'un secteur d'activité déterminé, elles doivent, sous les mêmes conditions, normalement bénéficier aux entreprises non résidentes pour leurs établissements stables situés dans l'État considéré, pour autant, par conséquent, que les activités correspondant à ces provisions ou réserves soient imposables dans cet État.

c) Il faut accorder aux établissements stables la faculté admise dans la plupart des pays pour les entreprises résidentes de reporter un déficit d'exploitation constaté à la clôture d'un exercice sur les résultats des exercices suivants ou précédents dans la limite d'une certaine période de temps (par exemple 5 ans). Il est à peine besoin de préciser que dans le cas des établissements stables, c'est le déficit résultant de leur exploitation propre, tel qu'il apparaît

dans la comptabilité tenue séparément pour leurs opérations, qui pourra donner lieu à report.

d) Il faut appliquer aux établissements stables les mêmes règles qu'aux entreprises résidentes en ce qui concerne la taxation des plus-values réalisées lors de la cession, en cours ou en fin d'exploitation, d'éléments d'actif. » [par. 24]

« Si les règles générales rappelées ci-dessus soulèvent rarement des difficultés au regard du principe de non-discrimination, il n'en va pas toujours de même pour les mesures d'encouragement fiscal mises en oeuvre dans la plupart des pays aux prises avec des problèmes de décentralisation industrielle, de développement de régions économiquement en retard ou de promotion d'activités nouvelles nécessaires à l'expansion de l'économie, en vue de faciliter la solution de ces problèmes sous forme d'exonérations, de réductions ou d'autres avantages fiscaux accordés aux entreprises pour leurs investissements qui entrent dans le cadre des objectifs officiels. » [par. 25]

« De telles mesures répondant à des objectifs en relation directe avec l'activité économique proprement dite de l'État considéré, il est juste d'en accorder le bénéfice aux établissements stables des entreprises d'un autre État lié avec le premier État par une convention de double imposition comportant les dispositions de l'article 24, dès lors que leur est reconnu le droit d'exercer une activité industrielle ou commerciale dans cet État, en vertu soit de sa législation, soit d'un accord international (traité de commerce, d'établissement, etc.) conclu entre les deux États. » [par. 26]

« Il convient de noter, cependant, que si les entreprises non résidentes peuvent prétendre dans l'État considéré aux avantages fiscaux dont il s'agit, c'est aux mêmes conditions et charges que les entreprises résidentes. Elles peuvent donc se trouver privées de ces avantages si leurs établissements stables ne sont pas en mesure de satisfaire ou se refusent à souscrire aux conditions et charges particulières liées à l'attribution de ces avantages. » [par. 27]

« Enfin, il va de soi que les entreprises non résidentes n'ont pas droit aux avantages fiscaux liés à des activités dont l'exercice est strictement réservé, pour des raisons relevant de l'intérêt national, de la défense nationale, de la protection de l'économie nationale, etc., à des entreprises nationales puisque aussi bien elles ne peuvent exercer de telles activités. » [par. 28]

« B. *Régime spécial pour les dividendes encaissés à raison de participations détenues par les établissements stables*

Dans de nombreux pays, il existe des règles particulières d'imposition des dividendes distribués entre sociétés (régime des filiales et des sociétés mères, *Schachtelprivileg*, règle *non bis in idem*). La question se pose de savoir si ce régime doit, par l'effet des dispositions du paragraphe 4, bénéficier également aux établissements stables pour les dividendes des participations faisant partie de leur actif. » [par. 29]

« Sur ce point, les opinions divergent. Certains États estiment que le bénéfice de ces régimes spéciaux doit être accordé aux établissements stables. Ils considèrent que ces régimes ont été instaurés en vue d'éviter la double imposition de bénéfices réalisés par une filiale et distribués à une société mère. En principe, l'impôt sur les bénéfices devrait être prélevé une seule fois au niveau de la filiale dont l'activité a été génératrice des bénéfices considérés. La société mère devrait être exemptée d'impôt sur ces bénéfices lorsqu'elle les reçoit de sa filiale ou, selon la méthode du crédit indirect, devrait bénéficier d'un allégement correspondant à l'imposition supportée par la filiale. Lorsque c'est un établissement stable qui détient ces actions au titre d'un investissement direct, le même principe implique que l'établissement stable recevant les dividendes bénéficie de même du régime spécial, puisque l'impôt sur les bénéfices a déjà été prélevé auprès de la filiale. D'autre part, il est difficilement concevable, selon cette ligne de pensée, de laisser à l'État où est situé le siège de la société mère le soin d'alléger la double imposition entraînée par une nouvelle imposition dans l'État où est situé l'établissement stable. L'État de la société mère, dans lequel aucune des activités génératrices des bénéfices soumis à double imposition n'a été exercée, exemptera normalement ces bénéfices ou prélèvera un impôt sur les bénéfices qui sera insuffisant pour une imputation double (c'est-à-dire pour l'impôt sur les bénéfices prélevé auprès de la filiale et pour celui prélevé auprès de l'établissement stable). Dans tout cela, il est supposé que les actions détenues par l'établissement stable sont liées effectivement à ses activités. De plus, une autre condition est évidemment que les bénéfices ayant permis la distribution des dividendes aient été effectivement soumis à un impôt sur les bénéfices. » [par. 30]

« D'autres États estiment au contraire que l'assimilation des établissements stables à leurs entreprises n'entraîne pas obligation

d'accorder ces régimes spéciaux aux établissements stables. Plusieurs raisons sont avancées en ce sens. Le but de ces régimes spéciaux est d'éviter une double imposition économique des dividendes et c'est à l'État de résidence de la société bénéficiaire et non pas à l'État de l'établissement stable de supporter la charge de ces régimes parce qu'il est le plus intéressé à l'objectif poursuivi. Une autre raison invoquée concerne la répartition des recettes fiscales entre États. Les pertes de recettes fiscales entraînées, pour un État, par l'application de ces régimes spéciaux sont en partie compensées par l'imposition des dividendes lors de la redistribution par la société qui a bénéficié de ces régimes (impôt retenu à la source sur les dividendes, impôt de l'actionnaire). Par contre, l'État qui accorderait le bénéfice de ces régimes aux établissements stables ne bénéficierait pas d'une telle contrepartie. Un autre argument avancé est que, quand le bénéfice de ces régimes est subordonné à une obligation de redistribution, leur extension aux établissements stables ne serait pas justifiée. Dans ce cas, en effet, l'établissement stable qui n'est qu'une partie d'une société d'un autre État et qui ne distribue pas de dividendes aurait un régime plus favorable qu'une société résidente. Enfin, les États qui pensent que le paragraphe 4 n'entraîne pas obligation d'étendre ces régimes aux établissements stables invoquent les risques de transfert par les sociétés d'un État de leurs participations dans des sociétés d'un autre État à leurs établissements stables dans cet autre État à seule fin de pouvoir en bénéficier. » [par. 31]

« Il n'en reste pas moins qu'il peut y avoir des raisons très fondées à la détention et à la gestion de participations par un établissement stable plutôt que par le siège de l'entreprise :

- Raisons de nécessité résultant principalement d'une obligation légale ou réglementaire imposant aux établissements bancaires et financiers et aux compagnies d'assurances de maintenir en dépôt dans les pays où s'exercent leurs activités une certaine quantité de valeurs, notamment d'actions, en garantie de leurs engagements;
- Raisons d'opportunité, lorsque les participations en cause concernent des sociétés qui sont en relations d'affaires avec l'établissement stable ou dont le siège social est situé dans le même pays que celui-ci;
- Simples raisons de commodité, qu'explique la tendance actuelle à la déconcentration des tâches de gestion dans les grandes entreprises. » [par. 32]

« Compte tenu de ces divergences, mais aussi de l'existence des situations qui viennent d'être décrites, il conviendrait que les États indiquent l'interprétation qu'ils donnent à la première phrase du paragraphe 4 lors de la conclusion de conventions bilatérales. S'ils le désirent, ils peuvent expliquer leur position, ou la modifier par rapport à leur pratique antérieure, dans un protocole ou tout autre document annexé à la convention. » [par. 33]

« Dans un tel document, on pourrait aussi prévoir une solution qui tienne compte de l'objection mentionnée ci-dessus selon laquelle l'extension, dans un État (A), du régime des participations aux établissements stables de sociétés résidentes d'un autre État (B), aboutit à privilégier indûment ces sociétés par rapport aux autres sociétés résidentes du même État dont le siège social détient des participations dans le capital de sociétés résidentes de l'État A, dans la mesure où les dividendes afférents auxdites participations peuvent être rapatriés par les premières sans supporter la retenue à la source, laquelle en revanche est prélevée sur les dividendes distribués aux secondes au taux de 5 ou de 15 pour cent, selon les cas. La neutralité de l'impôt et l'égalité des charges fiscales entre établissements stables et filiales, invoquées par les États intéressés, pourraient être assurées en amendant, dans le cadre de la convention bilatérale entre les États A et B, les dispositions des paragraphes 2 et 4 de l'article 10, de manière à pouvoir prélever dans l'État A l'impôt à la source sur les dividendes payés par des sociétés résidentes de cet État à des établissements stables de sociétés résidentes de l'État B dans les mêmes conditions que s'ils étaient perçus directement par celles-ci, c'est-à-dire directement par leur siège central, soit :

- Au taux de 5 pour cent pour une participation d'au moins 25 pour cent;
- Au taux de 15 pour cent dans les autres cas. » [par. 34]

[Il faut noter que le paragraphe 2 de l'article 10 du Modèle de convention des Nations Unies est différent des conditions citées ci-dessus.]

« Au cas où les dividendes payés à des établissements stables ne pourraient pas être taxés à la source dans l'État concerné, à défaut de dispositions appropriées dans sa législation interne, on pourrait accorder aux établissements stables le bénéfice du régime des distributions de dividendes intersociétés à condition d'en limiter l'application de telle sorte que l'impôt perçu par l'État de la source des dividendes soit le même, que les dividendes soient

perçus par l'établissement stable d'une société résidente de l'autre État ou qu'ils soient reçus directement par cette société. » [par. 35]

« C. *Structure et taux de l'impôt*

Dans les pays où les entreprises, principalement les sociétés, sont assujetties sur leurs bénéfices à un impôt qui leur est propre, les dispositions du paragraphe 3 soulèvent, au sujet du taux applicable dans le cas des établissements stables, des problèmes particulièrement délicats qui sont ici encore liés au fait que l'établissement stable n'est qu'une partie d'une entité juridique qui n'est pas sous la juridiction de l'État où l'établissement stable se trouve situé. » [par. 36]

« Lorsque l'imposition des bénéfices réalisés par les sociétés résidentes d'un État donné est calculée d'après un barème de taux progressifs, c'est en principe ce barème de taux qui doit s'appliquer aux établissements stables situés dans cet État. Si l'État de l'établissement stable tient compte des résultats de l'ensemble de la société à laquelle appartient cet établissement pour appliquer le barème de taux progressifs, il ne semble pas que cette règle aille à l'encontre de la règle d'égalité de traitement. Les sociétés résidentes sont en effet soumises au même régime. Les États imposant leurs sociétés de cette façon pourraient donc préciser le régime applicable aux établissements stables dans leurs conventions bilatérales. » [par. 37]

« Quand un régime d'imposition fondé sur un barème de taux progressifs comporte une règle selon laquelle un taux minimum est applicable aux établissements stables, on ne peut prétendre a priori que cette règle va à l'encontre du principe d'égalité de traitement. Les résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle appartient l'établissement stable doivent être pris en compte pour déterminer le taux applicable suivant le barème progressif. Ce n'est que si le taux minimum est supérieur que les dispositions de la première phrase du paragraphe 4 ne sont pas respectées. » [par. 38]

« Toutefois, la prise en compte des résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle appartient l'établissement stable pour appliquer, soit un barème de taux progressifs, soit un taux minimum, ne doit pas avoir pour conséquence d'aller à l'encontre du principe de l'entreprise distincte suivant lequel le résultat de l'établissement stable doit être déterminé en vertu des dispositions du paragraphe 2 de l'article 7. Le montant minimum de l'impôt à la charge de l'établissement stable dans l'État où il est situé est donc

celui qui serait dû s'il constituait une entreprise distincte et, sans référence aux résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle il appartient. L'État où l'établissement stable est situé peut donc à bon droit appliquer le barème de taux progressifs en vigueur pour les entreprises résidentes aux seuls résultats de l'établissement stable, sans tenir compte des résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle il appartient dans le cas où ces derniers sont inférieurs à ceux de l'établissement stable. Il peut de même imposer les résultats de l'établissement stable à un taux minimum, à condition que ce taux minimum s'applique également aux entreprises résidentes, même si la prise en compte des résultats de l'ensemble de l'entreprise à laquelle il appartient aboutissait à une imposition inférieure ou nulle. » [par. 39]

« S'agissant du système du double taux d'impôt sur les sociétés, on doit relever tout d'abord comme un fait dominant que la plupart des pays membres de l'OCDE ayant adopté ce système ne s'estiment pas tenus par les dispositions du paragraphe 3 d'en étendre l'application aux établissements stables des sociétés non résidentes. Cette position s'appuie notamment sur l'opinion que le double taux n'est qu'un élément parmi d'autres (en particulier une retenue à la source sur les revenus distribués) d'un système d'imposition des bénéfices des sociétés et des dividendes qu'elles distribuent qui doit être considéré *in globo* et ne peut donc se concevoir, juridiquement et techniquement, que dans un cadre national. L'État où est situé l'établissement stable serait donc en droit de ne pas imposer ces bénéfices au taux réduit car, en règle générale, il n'impose pas les dividendes distribués par la société à laquelle appartient l'établissement stable. De plus, un État qui a instauré un système de double taux a en général des objectifs de politique économique, comme le développement du marché financier par l'incitation à distribuer des dividendes donnée aux sociétés résidentes. L'application du taux réduit aux bénéfices des établissements stables ne servirait en rien l'objectif poursuivi puisque la société distributrice des dividendes n'est pas un résident de l'État en cause. » [par. 40]

« Cependant, cette opinion est controversée, les États favorables à l'extension du système du double taux aux établissements stables objectant que ce système – qui se présente essentiellement comme une technique particulière d'imposition des bénéfices que les entreprises ayant la forme sociale tirent de leur activité, destinée à permettre un allègement immédiat de la double imposition frappant les bénéfices mis en distribution – doit, dès

lors, s'appliquer aux établissements dans le cadre des conventions bilatérales contre les doubles impositions. On reconnaît généralement que ces conventions aboutissent nécessairement, par le jeu de leurs dispositions, à une certaine intégration des systèmes fiscaux des États contractants. On peut, dans cette optique, parfaitement concevoir que les bénéfices réalisés dans un État A par un établissement stable d'une société résidente d'un autre État B soient taxés dans l'État A selon le système du double taux. A titre de règle pratique, l'impôt pourrait, en ce cas, être calculé au taux réduit (applicable aux bénéfices distribués) sur une fraction du bénéfice de cet établissement correspondant au rapport entre le bénéfice distribué par la société dont il dépend et son bénéfice total, et au taux fort sur le surplus. Bien entendu, il conviendrait que les deux États contractants se concertent et échangent les renseignements nécessaires pour l'application pratique de cette solution. Il en va de même dans les systèmes où une société peut déduire de son revenu imposable les bénéfices qu'elle a distribués. » [par. 41]

« S'agissant du système de l'imputation (avoir fiscal ou crédit d'impôt), il paraît douteux, tout au moins selon une interprétation littérale des dispositions du paragraphe 3, qu'il doive être étendu aux sociétés non résidentes pour les dividendes provenant de bénéfices réalisés par leurs établissements stables. En effet, il a des effets identiques à ceux du système du double taux mais ces effets ne sont pas immédiats puisqu'ils se produisent seulement au moment de l'imposition personnelle de l'actionnaire. En revanche, on peut concevoir, d'un point de vue purement économique et financier, que ces bénéfices soient traités comme ceux d'une société distincte dans l'État A où se trouve l'établissement stable d'une société résidente d'un autre État B et qu'ils soient assortis de l'avoir fiscal ou du crédit d'impôt, dans la mesure où ils sont distribués. Mais encore faut-il pour éviter toute discrimination que cet avantage ait déjà été accordé aux actionnaires de sociétés résidentes de l'État A, qui sont des résidents de l'État B. Au plan pratique, il convient naturellement que les deux États intéressés se mettent d'accord sur les conditions et la procédure d'attribution de l'avoir fiscal ou du crédit d'impôt aux actionnaires des sociétés résidentes de l'État B concernées, résidents de l'un ou l'autre État. » [par. 42]

« Les États contractants qui rencontreraient les problèmes exposés ci-dessus pourront les régler par des négociations

bilatérales, en fonction des conditions qui leur sont propres. [par. 43]

« D. *Retenue à la source sur les dividendes, intérêts et redevances perçus par un établissement stable*

Lorsque les établissements stables perçoivent des dividendes, des intérêts ou des redevances, ces revenus tombent, en vertu du paragraphe 4 des articles 10 et 11 et du paragraphe 3 de l'article 12, sous le coup des dispositions de l'article 7 et entrent, par conséquent – sous réserve des observations faites ... en ce qui concerne les dividendes encaissés à raison de participations détenues par les établissements stables – dans les bénéfices imposables de ces établissements. » (cf. par. 35 du commentaire de l'article 7) [par. 44]

« D'après les Commentaires relatifs aux dispositions précitées des articles 10, 11 et 12 ... ces dispositions dispensent l'État de la source (des dividendes, intérêts et redevances encaissés par l'établissement stable) de toute limitation prévue auxdits articles, ce qui implique – et telle est l'interprétation généralement retenue – qu'elles laissent subsister en totalité le droit de l'État de la source, où l'établissement stable est situé, d'appliquer sa retenue au taux plein. » [par. 45]

« Si cette manière de voir ne pose pas de problème au regard des dispositions du paragraphe 3 de l'article 24, dans le cas des pays où une retenue à la source est prélevée sur l'ensemble des revenus considérés, qu'ils soient versés à des bénéficiaires résidents – dès lors que les établissements stables sont autorisés, comme les entreprises résidentes, à imputer cette retenue sur l'impôt sur les bénéfices dû en vertu de l'article 7 – ou non-résidents (sous réserve des limitations prévues aux articles 10, 11 et 12), il en va autrement lorsque la retenue s'applique exclusivement aux revenus payés à des non-résidents. » [par. 46]

« Dans ce dernier cas, en effet, la perception de la retenue paraît difficile à concilier avec le principe résultant du paragraphe 3, selon lequel les établissements stables doivent être traités, pour l'imposition des revenus provenant de leur activité ou s'y rattachant normalement – ce qui est reconnu pour les dividendes, intérêts et redevances visés au paragraphe 4 des articles 10 et 11 et au paragraphe [4] de l'article 12 – comme les entreprises résidentes et, par conséquent, soumis exclusivement à l'impôt sur les bénéfices à raison des revenus considérés. » [par. 47]

« Quoi qu'il en soit, il appartient aux États contractants de régler, le cas échéant, cette difficulté compte tenu de leurs contingences propres, dans le cadre des négociations bilatérales. » [par. 48]

« E. *Imputation des impôts étrangers*

Sur un plan voisin, lorsque des revenus de source étrangère sont perçus par un établissement stable et qu'ils sont compris dans ses résultats imposables, il est justifié, en vertu du même principe, d'accorder à cet établissement stable l'imputation des impôts étrangers afférents à ces revenus, dans le cas où la législation interne accorde cette imputation aux entreprises résidentes. » [par. 49]

« Si dans un État contractant (A) où est situé un établissement stable d'une entreprise de l'autre État contractant (B), l'imputation d'impôts prélevés dans un État tiers (C) ne peut être faite qu'en vertu d'une convention, le problème relève de la question plus générale de l'extension aux établissements stables des conventions conclues avec des États tiers... » [par. 50]

« F. *Extension aux établissements stables des conventions de double imposition conclues avec les États tiers*

Lorsque l'établissement stable dans un État contractant d'une entreprise qui est un résident de l'autre État contractant reçoit des dividendes, des intérêts ou des redevances provenant d'un État tiers, la question se pose alors de savoir si et dans quelle mesure l'État contractant dans lequel est situé l'établissement stable doit imputer l'impôt non récupérable de l'État tiers. » [par. 51]

« Il y a consensus sur le fait qu'il y a une double imposition dans ces situations et qu'une méthode d'allégement doit être trouvée. La majorité des pays membres sont en mesure d'octroyer l'imputation dans de tels cas soit sur la base de leur droit interne, soit en vertu du paragraphe 3. Les États qui ne peuvent ainsi octroyer l'imputation ou qui désirent clarifier la situation peuvent souhaiter compléter cette disposition dans leur convention avec l'État contractant dont l'entreprise est un résident par une formulation qui permette à l'État de l'établissement stable l'imputation de l'impôt de l'État de la source pour un montant qui n'excède pas celui que les entreprises qui sont résidents de l'État contractant dans lequel l'établissement stable est situé peuvent imputer sur la base de la convention de cet État avec l'État tiers.

Dans la mesure où l'impôt non récupérable selon la convention entre l'État tiers et l'État de résidence de l'entreprise qui a un établissement stable dans l'autre État contractant est plus bas que selon la convention entre l'État tiers et l'État contractant de l'établissement stable, seul doit être imputé l'impôt le plus bas perçu dans l'État tiers. Ce résultat pourra être atteint en ajoutant la phrase suivante après la première phrase du paragraphe 3 :

“Lorsqu'un établissement stable dans un État contractant d'une entreprise de l'autre État contractant reçoit des dividendes, intérêts ou redevances provenant d'un État tiers et que le droit ou le bien générateur des dividendes, intérêts ou redevances se rattache effectivement à cet établissement stable, le premier État accorde un crédit d'impôt à raison de l'impôt payé dans l'État tiers sur les dividendes, intérêts ou redevances, selon le cas, en appliquant le taux d'imposition prévu dans la convention concernant les impôts sur le revenu et sur la fortune entre l'État dont l'entreprise est un résident et l'État tiers. Toutefois, le montant du crédit ne peut excéder le montant qu'une entreprise résidente du premier État peut réclamer en vertu de la convention concernant les revenus et la fortune entre cet État et l'État tiers.” » [par. 52]

« Lorsque l'établissement stable situé dans un État contractant d'une entreprise qui est un résident d'un autre État contractant (l'État de résidence) reçoit des dividendes, intérêts ou redevances d'un État tiers (l'État de source) et que, en vertu de la procédure adoptée par l'État de résidence et l'État de source, un certificat d'attestation de domicile est requis par l'État de source afin d'octroyer le taux d'impôt de retenue à la source prévu dans la convention en vigueur entre l'État de source et l'État de résidence, ce certificat doit être délivré par ce dernier État. Quoique ce certificat puisse être utile lorsque l'État de résidence pratique la méthode d'imputation, il ne semble d'aucune utilité lorsque cet État pratique la méthode d'exemption puisque le revenu en provenance de l'État de source n'est alors pas imposé dans l'État de résidence. Mais, dans un tel cas, l'État où est situé l'établissement stable pourrait tirer avantage d'une participation à ce processus de certification dans la mesure où il pourrait alors obtenir des informations utiles aux fins d'un contrôle fiscal. Une autre question qui se pose en relation avec les cas triangulaires est celle des abus. Dans les cas où l'État contractant dont l'entreprise est un résident exonère les bénéfices de l'établissement stable situé dans l'autre État contractant, le danger existe que de telles

entreprises transfèrent des actifs tels que des actions, des obligations ou des brevets à des établissements stables dans des États qui prévoient un traitement fiscal particulièrement favorable. Par là, il peut arriver dans certaines circonstances que les revenus qui en proviennent ne soient imposés par aucun des trois États en cause. Pour contrer ces montages qui peuvent être considérés comme abusifs, on peut introduire dans la convention entre l'État dont une entreprise est un résident et l'État tiers (État de la source) une disposition prévoyant que l'entreprise ne peut réclamer les avantages de la convention que lorsque les revenus qui sont obtenus par l'établissement stable situé dans l'autre État sont imposés normalement dans l'État de l'établissement stable. » [par. 53]

« Il existe, outre le classique cas triangulaire ici traité, d'autres relations triangulaires. Il faut notamment mentionner le cas dans lequel l'État de l'entreprise est également l'État duquel proviennent les revenus attribuables à l'établissement stable situé dans l'autre État (cf. également le paragraphe 5 des Commentaires sur l'article 21). Les États peuvent régler les questions qui y sont liées dans des négociations bilatérales. » [par. 54]

Paragraphe 4

5. Ce paragraphe reprenant le paragraphe 4 de l'article 24 du Modèle de convention de l'OCDE, le commentaire de l'OCDE, libellé comme suit, lui est pleinement applicable :

« Ce paragraphe tend à faire échec à une forme particulière de discrimination résultant du fait que, dans certains pays, la déduction des intérêts, redevances et autres frais, admise sans réserve quand le bénéficiaire est un résident, est au contraire limitée ou même interdite quand ce dernier est un non-résident. La même situation peut se présenter dans le domaine de l'impôt sur la fortune, pour les dettes contractées envers un non-résident. Toutefois, la possibilité reste ouverte aux États contractants, dans leurs conventions bilatérales, de modifier cette disposition pour éviter qu'elle ne soit utilisée à des fins d'évasion fiscale. [par. 55]

Le paragraphe 4 n'interdit pas au pays de l'emprunteur d'assimiler des intérêts à des dividendes en vertu de ses réglementations nationales sur la sous-capitalisation, dans la mesure où celles-ci sont compatibles avec le paragraphe 1 de l'article 9 ou le paragraphe 6 de l'article 11. Toutefois, si ce régime résulte de réglementations qui ne sont pas compatibles avec lesdits

articles et qui ne s'appliquent qu'à des créanciers non-résidents (à l'exclusion des créanciers résidents), l'application de ce régime est interdit par le paragraphe 4. » [par. 56]

6. Au cours des discussions du Groupe d'experts, la question a été posée de savoir si le paragraphe se prêtait à inclusion dans une convention fiscale entre pays développés et pays en développement. On a fait observer qu'il ne serait pas acceptable pour les pays où les paiements faits à l'étranger par les sociétés étrangères n'étaient déductibles que lorsque le bénéficiaire était imposé dans ces pays. Après une longue discussion, le Groupe de travail a été d'avis que les circonstances spéciales susmentionnées ne pouvaient justifier la formulation d'articles d'application étendue mais que, dans les cas où elles risquaient de soulever des problèmes, ces circonstances devaient être évoquées au cours des négociations bilatérales.

Paragraphe 5

7. Ce paragraphe reprenant le paragraphe 5 de l'article 24 du Modèle de convention de l'OCDE, le commentaire de l'OCDE sur ce paragraphe, libellé comme suit, lui est pleinement applicable :

« Ce paragraphe interdit à un État contractant de traiter de façon moins favorable une entreprise résidente dont le capital est détenu ou contrôlé en totalité ou en partie, directement ou indirectement, par un ou plusieurs résidents de l'autre État contractant. Cette disposition et la discrimination qu'elle fait disparaître ont trait seulement à la taxation des entreprises et non à celle des personnes qui détiennent ou contrôlent le capital des entreprises. Elle a donc pour objet d'assurer à des résidents d'un même État un même traitement et non de soumettre les capitaux étrangers, entre les mains des associés ou actionnaires, à un régime identique à celui qui est appliqué aux capitaux nationaux. » [par. 57]

« Le paragraphe 5, bien qu'applicable en principe à la sous-capitalisation, est rédigé en termes très généraux, de sorte qu'il ne doit avoir qu'un rôle secondaire par rapport aux clauses plus particulières de la Convention. En conséquence, le paragraphe 4 (qui se réfère au paragraphe 1 de l'article 9 et au paragraphe 6 de l'article 11) devrait l'emporter sur ce paragraphe pour ce qui est de la déduction des intérêts. » [par. 58]

« Au cas où des enquêtes sont effectuées en matière de prix de transfert, presque tous les pays membres considèrent que des demandes additionnelles de renseignements plus lourdes que celles

qui sont normalement imposées, ou même un renversement de la charge de la preuve à cet égard, ne constituent pas des mesures discriminatoires au sens de l'article. » [par. 59]

8. Au cours des discussions du Groupe d'experts sur le paragraphe 5, quelques experts de pays en développement ont proposé que les mesures spéciales applicables aux sociétés étrangères ne soient pas considérées comme constituant un traitement discriminatoire prohibé, dans la mesure où toutes les entreprises étrangères seraient traitées de la même façon; ils ont déclaré que c'était là s'écarter considérablement du principe général qui voulait que les personnes étrangères soient imposées sur la même base que les nationaux, mais que les problèmes du respect des lois fiscales par les entreprises sous contrôle étranger et la position politiquement vulnérable des entreprises étrangères dans les pays en développement justifiaient le changement. Ces experts ont donc proposé que le paragraphe 5 de l'article 24 de la Convention type de l'OCDE soit modifié comme suit :

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

Ils ont fait observer que le changement proposé au paragraphe 5 avait été introduit dans plusieurs conventions fiscales auxquelles des pays développés étaient parties. Certains membres de pays développés ont souligné qu'en fait cette proposition limiterait les effets de l'article sur la non-discrimination à la prévention d'un traitement discriminatoire entre les entreprises dont le capital était détenu par des non-résidents, tout en permettant à la discrimination de s'exercer contre l'ensemble de ces entreprises.

9. Plusieurs membres de pays développés ont exprimé des réserves concernant le changement proposé et ont fait observer qu'ils considéraient l'article de la Convention de l'OCDE sur la non-discrimination comme la clef de voûte de cet instrument. Ils ont rappelé que les antécédents de l'article traitant de la non-discrimination dans l'actuelle Convention fiscale type de l'OCDE remontaient au XIX^e siècle. Ils estimaient que si un principe aussi fondamental était modifié, cela aurait des répercussions importantes sur les relations fiscales

internationales en général. Qui plus est, puisque le changement proposé était motivé en grande partie par les problèmes de l'assujettissement à l'impôt des entreprises étrangères – essentiellement des problèmes d'évaluation des transferts – il serait plus indiqué, a-t-on dit, de prendre ces problèmes en considération dans d'autres parties de la convention fiscale, telles que l'article 9 qui traite des entreprises associées.

10. Tout en reconnaissant l'importance essentielle et la nécessité de l'article relatif à la non-discrimination, quelques experts de pays en développement ont indiqué que, dans les négociations bilatérales, certains pays souhaiteraient peut-être modifier quelques paragraphes de cet article. Ainsi, en raison de difficultés liées à la détermination des paiements de transfert acceptables, tels que redevances, honoraires d'assistance technique, dépenses du siège central, etc., un pays pourrait vouloir refuser des déductions pour ces paiements, ou calculer les déductions conformément à sa législation interne lorsque les paiements en question sont effectués par une entreprise située sur son territoire à une société-mère étrangère, que celle-ci soit établie dans l'autre État contractant ou dans un pays tiers. Autre exemple, un pays qui accorde des avantages fiscaux en faveur de certains objectifs nationaux pourrait subordonner l'octroi de ces avantages à un certain pourcentage de participation locale à l'entreprise considérée. Le Groupe a estimé que les cas particuliers illustrés par ces exemples devaient être réglés par voie de négociations bilatérales.

Paragraphe 6

11. Ce paragraphe reprenant le paragraphe 6 de l'article 24 du Modèle de convention de l'OCDE, le commentaire de l'OCDE, libellé comme suit, lui est pleinement applicable :

« Ce paragraphe précise que le champ d'application de l'article n'est pas limité par les dispositions de l'article 2. L'article s'applique donc aux impôts de toute nature ou dénomination perçus par ou au profit de l'État, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales. » [par. 60]

Article 25
PROCÉDURE AMIABLE

A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

1. L'article 25 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE avec une modification de fond aux deuxième et troisième phrases du paragraphe 4.

2. La procédure amiable est destinée non seulement à servir de moyen de régler les questions relatives à l'interprétation et à l'application de la convention, mais aussi à offrir aux résidents des États intéressés : a) une instance devant laquelle ils pourraient contester des mesures qui ne seraient pas conformes à la convention; et b) un mécanisme utilisable pour éliminer la double imposition dans des cas non prévus par cet instrument. La procédure amiable s'applique à tous les articles de la convention, et en particulier à l'article 7 relatif aux bénéficiaires des entreprises, à l'article 9 relatif aux entreprises associées, à l'article 11 relatif aux intérêts, à l'article 12 relatif aux redevances et à l'article 23 relatif aux méthodes d'élimination des doubles impositions. Toutefois, certains pays devront peut-être modifier cette délégation de pouvoir aux autorités compétentes pour se conformer à leur législation interne.

Paragraphes 1 et 2

3. Ces paragraphes reprennent l'intégralité des paragraphes 1 et 2 de l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE. Toutefois, le Groupe a décidé de laisser le choix du délai à des négociations bilatérales. Les passages suivants des commentaires de l'OCDE sur les paragraphes 1 et 2 sont donc applicables.

« Les règles énoncées aux paragraphes 1 et 2 prévoient l'élimination dans ces cas particuliers des impositions qui ne seraient pas conformes à la Convention. On sait qu'en pareil cas, la possibilité de former un recours contentieux devant le juge de l'impôt, soit directement, soit à la suite du rejet de la réclamation par l'administration fiscale, est normalement ouverte aux contribuables. Lorsque l'imposition non conforme à la Convention résulte d'une application incorrecte de celle-ci dans les deux États, les contribuables doivent alors la contester dans chaque État, avec tous les inconvénients et incertitudes que comporte une telle situation. Ainsi, le paragraphe 1 met-il à la disposition des contribuables intéressés, sans pour autant les priver du droit d'exercer les recours contentieux ordinaires, une procédure dite

amiable, parce qu'elle tend dans sa seconde phase au règlement du litige à l'amiable, par entente entre autorités compétentes, la première phase se situant uniquement dans l'État de résidence (sauf dans le cas où la procédure est engagée par le contribuable dans l'État dont il possède la nationalité pour l'application du paragraphe 1 de l'article 24) depuis la présentation de la réclamation jusqu'à la décision prise par l'autorité compétente à son sujet. » [par. 6]

« Quoi qu'il en soit, cette procédure apparaît comme exorbitante du droit interne. Il s'ensuit qu'elle peut être mise en oeuvre exclusivement dans les cas qui entrent dans les prévisions du paragraphe 1, c'est-à-dire dans les cas où une imposition a été établie ou doit être établie en méconnaissance des dispositions de la Convention. Ainsi, lorsqu'une imposition a été établie contrairement à la Convention et au droit interne à la fois, elle n'est justifiable de la procédure amiable que dans la mesure où la Convention est en cause, à moins qu'il n'existe un lien de connexité entre les règles conventionnelles et les règles de droit interne ayant été appliquées à tort. » [par. 7]

« Dans la pratique, la procédure s'applique dans les cas – de loin les plus nombreux – où la mesure en cause entraîne une double imposition que la Convention a précisément pour objet d'éviter. On peut mentionner, parmi les cas les plus répandus :

- Les questions relatives à l'attribution à un établissement stable d'une quote-part des dépenses de direction et des frais d'administration de l'entreprise par application du paragraphe 3 de l'article 7;
- L'imposition dans l'État du débiteur, en cas de relations spéciales entre le débiteur et le bénéficiaire effectif, de la partie excédentaire des intérêts et redevances en application des dispositions de l'article 9, du paragraphe 6 de l'article 11 ou du paragraphe [6] de l'article 12;
- Les cas d'application d'une législation concernant la sous-capitalisation lorsque l'État de la société débitrice a assimilé les intérêts à des dividendes, dans la mesure où ce régime est fondé sur des clauses d'une convention correspondant par exemple à l'article 9 ou au paragraphe 6 de l'article 11;
- Les cas où l'ignorance de la situation de fait du contribuable a entraîné une application inexacte de la Convention, spécialement à propos de la détermination de

la résidence (paragraphe 2 de l'article 4), de l'existence d'un établissement stable (article 5) ou du caractère temporaire de la mission effectuée par un salarié (paragraphe 2 de l'article 15). » [par. 8]

« L'article 25 fournit également aux autorités compétentes un mécanisme leur permettant de se concerter en vue de résoudre dans le contexte des prix de transfert non seulement les cas de double imposition juridique mais aussi les problèmes de double imposition économique et particulièrement ceux qui résultent des réintégrations effectuées dans les bénéfices des entreprises associées en vertu du paragraphe 1 de l'article 9; les ajustements à opérer corrélativement en application du paragraphe 2 du même article relèvent donc de la procédure amiable, aussi bien pour l'appréciation du bien-fondé du redressement que pour la détermination de son montant. » [par. 9]

« En effet, ceci résulte des termes mêmes du paragraphe 2 de l'article 9 lorsqu'une clause de ce genre figure dans la convention bilatérale en cause. Lorsque la convention bilatérale ne contient pas de règles correspondant à celles du paragraphe 2 de l'article 9 (et tel est généralement le cas pour les conventions antérieures à 1977), l'insertion de l'article 9, limité au paragraphe 1 – qui ne fait le plus souvent que confirmer des règles plus ou moins analogues des législations internes – montre que les États contractants entendent faire entrer la double imposition économique dans le champ d'application de la Convention. Par voie de conséquence, suivant l'opinion dominante au sein des pays Membres, la double imposition économique créée par la rectification des prix de transfert n'est pas conforme tout au moins à l'esprit de la Convention et elle entre donc dans le champ d'application de la procédure amiable prévue par l'article 25. Les États qui ne partagent pas cette opinion trouvent cependant, dans la pratique, les moyens de remédier le plus souvent aux cas de double imposition économique frappant des entreprises de bonne foi, en s'appuyant sur des dispositions de leur législation interne. » [par. 10]

« La procédure amiable trouve aussi à s'appliquer en l'absence de toute imposition contraire à la Convention dès l'instant où l'imposition litigieuse contrevient directement à une règle de la Convention. Tel est le cas lorsqu'un État impose un revenu donné alors que la Convention attribue pour ce revenu un droit exclusif d'imposition à l'autre État, encore que ce dernier ne puisse l'exercer par suite d'une lacune de sa législation interne. Une autre catégorie de cas concerne les personnes qui, étant

ressortissantes d'un État contractant, mais résidentes de l'autre État contractant, sont soumises dans ce dernier État à un traitement fiscal discriminatoire au regard des dispositions du paragraphe 1 de l'article 24. » [par. 11]

« Il importe de noter que la procédure amiable peut, à la différence des recours contentieux de droit interne, être mise en oeuvre par un contribuable sans attendre que l'imposition considérée par lui comme "non conforme à la Convention" ait été établie ou lui ait été notifiée. Pour qu'il puisse engager une telle procédure, il faut et il suffit qu'il établisse que les "mesures prises par un État ou par les deux États" entraîneront une telle imposition, celle-ci apparaissant comme un risque qui n'est pas simplement éventuel mais probable. Ces mesures s'entendent de tous actes ou décisions, de nature législative ou réglementaire, et de portée générale ou individuelle, ayant pour conséquence directe et nécessaire l'établissement contrairement aux dispositions de la Convention d'une imposition à la charge du requérant. » [par. 12]

« Pour être recevables, les réclamations formées en vertu du paragraphe 1 doivent satisfaire d'abord à une double exigence expressément formulée dans ce paragraphe : elles doivent, en effet, être présentées, en principe, à l'autorité compétente de l'État de résidence du contribuable (sauf dans le cas où la procédure est engagée par le contribuable dans l'État dont il possède la nationalité pour l'application du paragraphe 1 de l'article 24) et ce, dans les trois ans qui suivent la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme à la Convention. La Convention ne prévoit aucune règle particulière quant à la forme de ces réclamations. Les autorités compétentes peuvent prescrire les procédures particulières qu'elles jugent appropriées. Si aucune procédure particulière n'a été prescrite, les réclamations peuvent être présentées de la même façon que les réclamations en matière fiscale devant l'administration de l'État concerné. » [par. 13]

« L'obligation pour le contribuable de s'adresser à l'autorité compétente de l'État dont il est un résident (sauf dans le cas où la procédure est engagée par le contribuable dans l'État dont il possède la nationalité pour l'application du paragraphe 1 de l'article 24) est de portée générale sans qu'il y ait à distinguer selon que l'imposition contestée a été établie dans cet État ou au contraire dans l'autre État et qu'elle a entraîné ou non une double imposition. Si, postérieurement à la mesure ou à l'imposition attaquée, ce contribuable a transféré sa résidence dans l'autre État contractant, il n'en doit pas moins adresser sa réclamation à

l'autorité compétente de l'État dont il était résident durant l'année au titre de laquelle l'imposition en cause a été ou doit être établie. » [par. 14]

« Toutefois, dans le cas, déjà évoqué, où une personne ressortissante d'un État mais qui est un résident de l'autre État, se plaindrait d'avoir fait l'objet, dans ce dernier État, d'une mesure ou d'une imposition ayant un caractère discriminatoire au regard du paragraphe 1 de l'article 24, il paraît plus indiqué pour des raisons évidentes d'admettre, par exception à la règle générale énoncée ci-dessus, qu'elle présente sa réclamation à l'autorité compétente de l'État contractant dont elle possède la nationalité. Enfin, c'est à la même autorité compétente que doit être adressée la réclamation d'une personne qui, sans être un résident d'un État contractant, possède la nationalité d'un État contractant, et dont le cas relève du paragraphe 1 de l'article 24. » [par. 15]

« Par ailleurs, les États contractants peuvent, s'ils l'estiment préférable, accorder aux contribuables la faculté d'adresser leurs réclamations à leur choix à l'autorité compétente de l'un ou de l'autre État. En ce cas, le paragraphe 1 devrait être modifié comme suit :

“1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un État contractant ou par les deux États contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme aux dispositions de la présente Convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces États, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'un ou de l'autre État contractant. Le cas devra être soumis dans les trois ans qui suivront la première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention.” » [par. 16]

« Le délai de trois ans prévu par la seconde phrase du paragraphe 1 pour l'introduction des réclamations vise à protéger les administrations contre des réclamations tardives. Ce délai doit être considéré comme un minimum, de sorte que les États contractants sont libres de convenir, dans leurs conventions bilatérales, d'un délai plus long dans l'intérêt des contribuables, par analogie notamment avec les délais prévus par leurs réglementations internes respectives en matière de conventions fiscales. Ces États peuvent omettre la seconde phrase du paragraphe 1 s'ils sont d'accord pour considérer que leurs réglementations internes respectives s'appliquent de plein droit

aux réclamations dont il s'agit et ont des conséquences plus favorables pour les contribuables intéressés, soit qu'elles prévoient des délais plus étendus ou qu'elles ne fixent aucun délai pour la présentation des réclamations. » [par. 17]

« La disposition fixant le point de départ du délai de trois ans au jour de la "première notification de la mesure qui entraîne une imposition non conforme aux dispositions de la Convention" doit s'interpréter de la manière la plus favorable au contribuable. Aussi, même dans l'hypothèse où une telle imposition pourrait être directement établie en exécution d'une décision ou mesure administrative de portée générale, est-ce seulement à compter de la notification de la mesure individuelle entraînant l'imposition en question, c'est-à-dire, dans l'interprétation la plus favorable, de l'acte d'imposition proprement dit, matérialisé par l'établissement d'un rôle d'impôt ou d'un titre de recette ou de perception, que commence le délai dont il s'agit. Si l'impôt a été prélevé par retenue à la source, le délai commence à courir à compter du paiement du revenu; toutefois, si le contribuable prouve qu'il n'a eu connaissance de cette retenue qu'à une date ultérieure, le délai ne court qu'à compter de cette dernière date. En outre, lorsque l'imposition non conforme à la Convention résulte de l'effet combiné de décisions ou mesures prises dans les deux États contractants, le délai ne court qu'à compter de la première notification de la décision ou de la mesure la plus récente. » [par. 18]

« En ce qui concerne le déroulement de la procédure proprement dite, il convient d'envisager succinctement les deux phases distinctes qu'elle comporte... » [par. 19]

« Dans sa première phase ouverte par la réclamation du contribuable, la procédure en question se situe exclusivement au plan des rapports entre celui-ci et l'autorité compétente de l'État de résidence (sauf dans le cas où la procédure est engagée par le contribuable dans l'État dont il possède la nationalité pour l'application du paragraphe 1 de l'article 24). Les dispositions du paragraphe 1 reconnaissent au contribuable intéressé le droit de s'adresser à l'autorité compétente de l'État dont il est un résident, qu'il ait épuisé ou non les voies de recours qui lui sont ouvertes par le droit interne de chacun des deux États. D'autre part, cette autorité compétente a l'obligation de statuer sur le bien-fondé de la réclamation et d'y donner suite selon l'alternative définie au paragraphe 2. » [par. 20]

« Si l'autorité compétente régulièrement saisie reconnaît le bien-fondé de la réclamation et considère que l'imposition contestée est imputable en totalité ou en partie à une mesure prise dans l'État de résidence du contribuable, elle doit donner le plus tôt possible satisfaction au requérant en procédant aux ajustements ou dégrèvements qui paraissent justifiés. Dans cette situation, la question peut être résolue sans recours à la procédure amiable. En revanche, un échange de vues et de renseignements avec l'autorité compétente de l'autre État contractant peut se révéler utile, par exemple pour obtenir confirmation d'une certaine interprétation de la Convention. » [par. 21]

« Si, au contraire, cette autorité compétente estime que l'imposition contestée résulte, en totalité ou en partie, d'une mesure prise dans l'autre État, elle a non seulement le devoir mais l'obligation – ainsi qu'il ressort clairement des termes du paragraphe 2 – de déclencher la procédure amiable proprement dite. Il est important que cette autorité s'acquitte le plus tôt possible de cette obligation, particulièrement dans les cas de redressement des bénéficiaires d'entreprises associées découlant de la rectification des prix de transfert. » [par. 22]

« Un contribuable a le droit, en vertu du paragraphe 1, de soumettre son cas à l'autorité compétente de l'État dont il est un résident, qu'il ait ou non formé par ailleurs une demande ou un recours contentieux selon le droit interne de cet État. S'il n'a pas été statué sur un recours, l'autorité compétente de l'État de résidence ne doit pas attendre la décision judiciaire définitive, mais dire si elle considère que le cas relève de la procédure amiable. Si elle en décide ainsi, elle doit déterminer si elle est elle-même en mesure d'apporter une solution satisfaisante, ou si le cas doit être soumis à l'autorité compétente de l'autre État contractant. Les demandes d'ouverture d'une procédure amiable introduites par le contribuable ne doivent pas être rejetées sans motif valable. » [par. 23]

« S'il a été statué de manière définitive sur son recours par un tribunal dans l'État de sa résidence, un contribuable peut cependant désirer soumettre une réclamation pour y donner suite dans le cadre de la procédure amiable. Dans certains États, l'autorité compétente peut apporter une solution satisfaisante différente de la décision judiciaire. Dans d'autres États, l'autorité compétente est liée par une telle décision. Elle peut néanmoins soumettre le cas à l'autorité compétente de l'autre

État contractant et lui demander de prendre des mesures pour éviter la double imposition. » [par. 24]

« Dans sa seconde phase – qui s'ouvre avec l'intervention de l'autorité compétente saisie par le contribuable auprès de celle de l'autre État – la procédure se situe désormais au plan des rapports entre États, comme s'il y avait eu "endossement" par l'État saisi de la réclamation. Mais si cette procédure est sans conteste possible une procédure entre États, la question peut se poser, en revanche, de savoir :

- Si, comme le titre de l'article et les termes utilisés dans la première phrase du paragraphe 2 le donnent à penser, elle n'est qu'une simple procédure d'accord amiable, ou encore l'exécution d'un *pactum de contrahendo* comportant pour les parties la simple obligation de négocier, mais nullement celle d'arriver à un accord,
- Ou si, au contraire, elle doit être interprétée (dans l'hypothèse naturellement où elle se déroule dans le cadre d'une commission mixte) comme une procédure juridictionnelle faisant obligation aux parties de régler le litige. » [par. 25]

« Le paragraphe 2 comporte sans doute une obligation de négocier; mais les autorités compétentes sont simplement tenues d'une obligation de "diligence" et non pas de "résultat" pour ce qui est de la réalisation d'un accord amiable. Cependant, des États contractants pourraient s'entendre sur un engagement plus étendu selon lequel la procédure amiable, et surtout les discussions dans la commission mixte, devraient conduire à une solution du litige. Cette règle pourrait résulter soit d'une modification du paragraphe 2, soit d'une interprétation donnée dans un protocole ou un échange de lettres annexé à la Convention. » [par. 26]

« Dans la recherche d'un accord amiable, les autorités compétentes doivent, certes, se déterminer d'abord en fonction des règles de leurs législations fiscales respectives et des dispositions de la Convention qui s'imposent à elles tout autant qu'aux contribuables. Pour le cas où une application stricte de ces règles ou dispositions empêcherait tout accord, on peut raisonnablement admettre que les autorités compétentes ont comme en matière d'arbitrage international la possibilité, à titre

subsidaire, de se fonder sur des considérations d'équité pour donner satisfaction au contribuable. » [par. 27]

« La dernière phrase du paragraphe 2 a pour objet de permettre aux pays dont le droit interne prévoit des délais en matière de rectification d'imposition et de remboursement d'impôt, d'appliquer un accord malgré l'existence de ces délais. Toutefois, cette disposition n'empêche pas les États qui, pour des motifs constitutionnels ou pour d'autres raisons juridiques, ne peuvent passer outre aux délais fixés par leur droit interne, de faire figurer dans l'accord mutuel lui-même des délais en harmonie avec leur propre législation sur la prescription. Il est possible que, dans certains cas extrêmes, un État contractant préfère ne pas conclure un accord amiable dont l'application exigerait qu'il fasse abstraction des délais prévus par son droit interne. Indépendamment des délais, l'application d'un accord peut se heurter à d'autres obstacles tels que "des décisions judiciaires définitives". Les États contractants ont la faculté de se mettre d'accord sur des dispositions précises concernant la suppression de ces obstacles. Au plan du déroulement pratique de la procédure, il est recommandé d'une façon générale que les administrations fiscales s'efforcent par tous les moyens d'éviter autant que possible qu'il ne soit fait échec à la procédure amiable en tout état de cause par des retards opérationnels, ou bien, lorsqu'il y a des délais, par le jeu combiné d'une forclusion et de retards opérationnels. » [par. 28]

« Le Comité des affaires fiscales a formulé un certain nombre de recommandations au sujet des problèmes posés par les ajustements corrélatifs de bénéfices faisant suite aux rectifications des prix de transfert (application des paragraphes 1 et 2 de l'article 9) ainsi qu'au sujet des difficultés d'application de la procédure amiable à ces situations :

a) Les administrations fiscales devraient notifier aussitôt que possible aux contribuables leur intention d'opérer un ajustement des prix de transfert (et, lorsque la date d'une telle notification peut être importante, de veiller à ce qu'une notification formelle soit clairement fournie dès que possible); il y a en effet un intérêt particulier à ce que des contacts aussi anticipés et complets que possible soient pris sur toutes questions pertinentes entre les autorités fiscales et les contribuables relevant d'une même juridiction et, au-delà des frontières nationales, entre les entreprises associées intéressées et les autorités fiscales en cause;

b) Pour toutes ces questions, les autorités compétentes devraient communiquer entre elles d'une manière aussi souple que possible en choisissant la formule la plus appropriée, que ce soit par écrit, par téléphone ou par des entrevues en "tête-à-tête" ou en groupe et elles devraient s'efforcer de trouver le moyen le plus efficace pour résoudre les problèmes en cause. L'utilisation des dispositions de l'article 26 concernant l'échange de renseignements devrait être encouragée de façon à permettre aux autorités compétentes de prendre une décision basée sur une information complète;

c) Pendant le déroulement de la procédure amiable sur une question de prix de transfert, le contribuable en cause devrait avoir, dans la mesure du raisonnable, la possibilité d'exposer aux autorités compétentes, par écrit et oralement, les faits et arguments le concernant. » [par. 29]

« En ce qui concerne la procédure amiable en général, le Comité a recommandé :

a) Que les formalités inhérentes à l'ouverture et au déroulement de la procédure amiable soient réduites au minimum et que toute formalité inutile soit supprimée;

b) Que les cas traités selon la procédure amiable soient tous réglés selon leurs mérites propres et non pas par référence à l'ensemble des résultats obtenus dans les autres cas;

c) Que, dans tous les cas appropriés, les autorités compétentes mettent au point et rendent publiques leurs règles, directives et procédures particulières concernant l'utilisation de la procédure amiable. » [par. 30]

« Enfin, il peut arriver qu'un accord amiable soit conclu au sujet d'un contribuable, alors qu'une instance contentieuse a été engagée par ce dernier pour le même objet devant la juridiction compétente de l'un ou de l'autre État contractant et se trouve encore pendante. En pareil cas, on ne saurait rejeter la demande d'un contribuable de différer son acceptation de la solution convenue en procédure amiable jusqu'à ce que le tribunal ait statué sur le recours pendant. D'un autre côté, il faut tenir compte du souci de l'autorité compétente d'éviter toute divergence ou contradiction entre la décision judiciaire et l'accord amiable, avec les difficultés ou risques d'abus qu'elle pourrait comporter. En définitive, il apparaît donc normal que l'exécution d'un accord amiable soit subordonnée :

- À l'acceptation de cet accord amiable par le contribuable, et
- Au désistement par ce contribuable de son instance devant l'autorité en ce qui concerne les points réglés par l'accord amiable.) » [par. 31]

Paragraphe 3

4. Ce paragraphe, qui reprend le paragraphe 3 du Modèle de convention de l'OCDE, a donné lieu dans ce dernier document au commentaire ci-après :

« La première phrase de ce paragraphe invite et habilite les autorités compétentes à résoudre, si possible, les difficultés d'interprétation ou d'application par voie d'accord amiable. Il s'agit essentiellement de difficultés d'ordre général et concernant ou pouvant concerner une catégorie de contribuables, même si elles ont été soulevées à l'occasion d'un cas particulier relevant normalement de la procédure définie aux paragraphes 1 et 2. » [par. 32]

« Cette disposition permet de résoudre les difficultés soulevées par l'application de la Convention. Ces difficultés ne sont pas seulement celles d'ordre pratique qui pourraient naître à l'occasion de la mise en place et du fonctionnement des procédures de dégrèvement des impôts perçus sur les dividendes, intérêts et redevances dans l'État contractant d'où proviennent ces revenus, mais aussi celles qui sont de nature à compromettre ou à entraver le jeu normal des clauses conventionnelles, tel que l'ont conçu les négociateurs de la Convention et dont la solution ne dépend pas d'un accord préalable sur l'interprétation de la Convention. » [par. 33]

« À ce titre, les autorités compétentes peuvent notamment :

- Lorsqu'un terme a été défini dans la Convention de manière incomplète ou ambiguë, en compléter ou préciser le sens pour parer à toute difficulté;
- Lorsque la législation d'un État a été modifiée, régler, sans toucher à l'équilibre et à la substance de la Convention, les difficultés qui pourraient surgir du nouveau régime d'imposition issu de cette modification;

- Déterminer si, et dans quelles conditions, des intérêts peuvent être assimilés à des dividendes par application des règles du pays de l'emprunteur sur la sous-capitalisation et bénéficier d'un allègement au titre de la double imposition dans le pays de résidence du prêteur dans les mêmes conditions que des dividendes (par exemple, un allègement accordé au titre du régime société mère/filiale lorsque cet allègement est prévu par la convention bilatérale applicable). » [par. 34]

« Le paragraphe 3 attribue aux “autorités compétentes des États contractants”, c'est-à-dire généralement aux Ministres des finances ou à leurs représentants autorisés normalement chargés de l'application de la Convention, le pouvoir de régler par voie d'accord amiable les difficultés auxquelles peut donner lieu l'interprétation de celle-ci. Toutefois, il ne faut pas perdre de vue que, selon le droit interne des États contractants, il n'appartient pas seulement à “l'autorité compétente” désignée dans la Convention, mais aussi à d'autres autorités (Ministère des affaires étrangères, tribunaux) d'interpréter les traités et accords internationaux et que parfois cette possibilité est même réservée exclusivement à ces autorités. » [par. 35]

« Les accords amiables réglant des difficultés générales d'interprétation ou d'application lient les administrations aussi longtemps que les autorités compétentes ne conviennent pas de modifier ou d'abroger l'accord amiable. » [par. 36]

« La deuxième phrase du paragraphe 3 permet en outre aux autorités compétentes de régler les cas de double imposition qui ne sont pas prévus par les dispositions de la Convention. Un cas particulièrement intéressant à cet égard est celui d'un résident d'un État tiers ayant un établissement stable dans chacun des deux États contractants. Il est naturellement souhaitable que la procédure amiable puisse aboutir à éliminer effectivement une double imposition susceptible de se produire dans cette situation. On doit cependant réserver le cas des États contractants dont le droit interne s'oppose à ce que la convention soit complétée sur des points qui n'y sont pas traités expressément ou tout au moins de manière implicite; dans un tel cas, la convention ne pourrait être complétée que par un avenant soumis, comme la Convention elle-même, à ratification ou à approbation. » [par. 37]

Paragraphe 4

5. Ce paragraphe comprend trois phrases dont la première reprend la première phrase du paragraphe 4 de l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE; la deuxième et la troisième constituent de nouvelles dispositions. Dans la première phrase ont été ajoutés les mots « notamment par le biais d'une commission mixte constituée d'elles-mêmes ou de leurs représentants » (entre « communiquer directement entre elles » et « en vue de parvenir à un accord »), de manière à aligner la disposition sur celle du modèle de l'OCDE. Le commentaire concernant ce paragraphe dans le Modèle de convention de l'OCDE est applicable :

« Il prévoit d'abord que les autorités compétentes peuvent communiquer entre elles à cet effet. Il n'est donc pas nécessaire de passer par la voie diplomatique. » [par. 39]

« Les autorités compétentes peuvent communiquer entre elles par lettre, télécopie, téléphone, réunion en tête-à-tête ou tout autre moyen à leur convenance. Elles peuvent, si elles le souhaitent, créer à cet effet une commission mixte. » [par. 40]

« En ce qui concerne cette commission mixte, le paragraphe 4 entend laisser aux autorités compétentes des États contractants le soin d'arrêter le nombre des membres ainsi que les règles de procédure de cet organisme. » [par. 41]

« Mais s'il est permis aux États contractants d'exclure tout formalisme dans ce domaine, ils ont le devoir, en revanche, d'accorder aux contribuables dont le cas est porté devant la commission, en application du paragraphe 2, certaines garanties essentielles, à savoir :

- Le droit de présenter leurs observations, soit par écrit, soit oralement en personne ou par l'intermédiaire d'un représentant,
- Le droit de se faire assister par un conseil. » [par. 42]

6. Au sujet de ce paragraphe, il convient d'appeler l'attention sur les éléments essentiels suivants pour la répartition des recettes et des dépenses, y compris la détermination des prix de transfert :

Premièrement, les opérations entre entités apparentées doivent être régies par le principe de l'assimilation à une opération normale. En conséquence, si les autorités compétentes d'un pays partie à une convention fiscale jugent qu'une imputation effectivement opérée

s'écarter de ce principe, les bénéficiaires imposables peuvent faire l'objet d'un nouveau calcul.

Deuxièmement, les contribuables ont le droit d'invoquer la procédure amiable lorsqu'ils estiment qu'une décision prise par les autorités fiscales d'un ou des deux pays parties à la convention touchant ce nouveau calcul est contraire au principe de l'assimilation à une opération normale.

Troisièmement, l'application de la procédure amiable est déléguée aux autorités compétentes des pays parties à la convention, qui reçoivent des pouvoirs suffisants à cet effet, le résultat escompté étant de permettre à cette procédure d'être un moyen efficace d'assurer la réalisation des fins de la convention. Cette délégation comporte la fixation des délais dans lesquels les questions doivent être présentées aux autorités compétentes par les intéressés; en conséquence, il est superflu de reprendre la dernière phrase du paragraphe 1 de l'article 25, qui traite de cet aspect dans le Modèle de convention de l'OCDE, à moins que la législation interne n'oblige le pays à insérer la phrase en question.

7. En vue d'aider les autorités compétentes à appliquer la procédure amiable, le Groupe d'experts a examiné un certain nombre de modalités possibles. Il a souligné que leur rémunération n'a rien d'exhaustif et qu'elle pourrait être complétée, le cas échéant, d'après l'expérience.

8. Il n'est pas inutile à cet égard de rappeler l'alinéa c) du paragraphe 50 du Rapport du Groupe spécial d'experts de la coopération internationale en matière fiscale sur les travaux de sa septième session, tenue en 1995 :

« S'agissant du règlement des différends : le Groupe spécial d'experts et d'autres institutions multilatérales doivent se fixer pour but de renforcer leur coopération. Le règlement des litiges relatifs à la fixation des prix de cession interne est de nature à accroître les investissements internationaux en garantissant aux investisseurs qu'ils ne seront pas soumis à une double imposition du fait de la fixation par des pays différents de prix de cession interne inconsistants et incorrects. Jusqu'ici la plupart des pays ont refusé de déléguer leurs pouvoirs à une forme d'arbitrage extérieur qui ne relèverait pas de la juridiction des pays en jeu. Il est proposé d'étudier l'expérience qui a été faite des arbitrages là où ils sont autorisés. Il pourrait être bon que le Groupe d'experts entreprenne à l'avenir une étude de méthodes bilatérales et multilatérales de règlement des litiges (c'est-à-dire par exemple l'arbitrage obligatoire, l'arbitrage volontaire ou la médiation). En l'état actuel des choses, les pays ont la faculté d'inclure une disposition relative

à l'arbitrage ou autre forme de règlement des différends dans l'article relatif à la procédure de règlement à l'amiable lors des négociations bilatérales. »

9. Il serait instructif d'étudier l'interaction entre la procédure de règlement amiable et le mécanisme de règlement des différends exposé dans les paragraphes 44.1 à 44.7 du Modèle de convention de l'OCDE, qui se lisent comme suit :

« Interaction entre la procédure amiable et le mécanisme de règlement des différends prévu par l'Accord général sur le commerce des services

L'application de l'Accord général sur le commerce des services (AGCS) qui est entré en vigueur le 1er janvier 1995 et que tous les pays membres ont signé pose des problèmes particuliers concernant la procédure amiable. » [par. 44.1]

« Le paragraphe 3 de l'article XXII de l'AGCS stipule que les différends concernant l'article XVII de l'Accord relatif à la règle du traitement national ne peuvent être réglés selon les mécanismes de règlement des différends prévus par les articles XXII et XXIII de l'Accord si la mesure en cause "relève d'un accord international conclu entre eux pour éviter la double imposition" (une convention fiscale, par exemple). S'il existe un désaccord sur la question de savoir si une mesure "relève" d'un accord international, la suite du paragraphe 3 prévoit que l'un ou l'autre État membre aura la faculté de porter cette question devant le Conseil du commerce des services qui soumettra la question à un arbitrage. Une note de bas de page prévoit cependant l'importante exception suivante : si le différend porte sur un accord international déjà existant au moment de l'entrée en vigueur de l'AGCS, la question ne peut être soumise au Conseil du commerce des services sauf en cas d'accord entre les deux États. » [par. 44.2]

« Ce paragraphe pose deux problèmes particuliers en ce qui concerne les conventions fiscales. » [par. 44.3]

« En premier lieu, la note de bas de page mentionnée ci-dessus prévoit un traitement différent des conventions conclues avant et après l'entrée en vigueur de l'AGCS, un résultat qui peut être considéré comme inapproprié, en particulier lorsqu'une convention qui s'applique déjà au moment de l'entrée en vigueur de l'AGCS fait l'objet d'une renégociation ou lorsqu'un avenant à une telle convention est conclu ultérieurement. » [par. 44.4]

« En second lieu, le terme “relève” est ambigu, ce que démontre bien le fait que le paragraphe 3 de l'article XXII de l'AGCS prévoit à la fois une procédure d'arbitrage et une clause qui dispense les conventions préexistantes de son application en ce qui concerne le règlement des désaccords relatif à son interprétation. S'il semble clair qu'un pays ne puisse pas soutenir de bonne foi¹⁹ qu'une mesure concernant un impôt auquel aucune disposition d'une convention fiscale ne s'applique relève de cette convention, on peut se demander si le terme “relève” vise toutes les mesures relatives aux impôts qui sont couverts par l'ensemble des dispositions de la convention fiscale ou seulement par certaines d'entre elles. » [par. 44.5]

« Les États contractants peuvent souhaiter éviter ces difficultés en étendant sur un plan bilatéral l'application de la note de bas de page portant sur le paragraphe 3 de l'article XXII de l'AGCS aux conventions conclues après l'entrée en vigueur de l'Accord. Une telle extension bilatérale, qui compléterait – sans s'y opposer de quelque façon que ce soit – les obligations des États contractants qui résultent de l'AGCS, pourrait se faire par l'adjonction à la Convention du paragraphe suivant :

“Aux fins du paragraphe 3 de (art. XXII de l'Accord général sur le commerce des services, les États contractants conviennent que, nonobstant les dispositions de ce paragraphe, tout désaccord entre eux sur la question de savoir si une mesure relève de la présente convention ne peut être porté devant le Conseil du commerce des services, comme le prévoit ce paragraphe, qu'avec le consentement des États contractants. Toute incertitude quant à l'interprétation du présent paragraphe doit être résolue conformément au paragraphe 3 de l'article 25, ou à défaut, selon toute autre procédure dont conviennent les États contractants.” » [par. 44.6]

« Des problèmes similaires à ceux qui sont exposés ci-dessus peuvent se poser en ce qui concerne d'autres accords bilatéraux ou multilatéraux relatifs aux échanges ou à l'investissement. Les États contractants sont libres, dans le cadre de leurs négociations bilatérales, de modifier les dispositions mentionnées ci-dessus afin

¹⁹ L'obligation d'appliquer et d'interpréter les traités de bonne foi est expressément énoncée aux articles 26 et 31 de la Convention de Vienne sur le droit des traités; l'exception prévue au paragraphe 3 de l'article XXII de l'AGCS ne s'applique donc qu'aux différends de bonne foi.

de faire en sorte que les problèmes fiscaux relevant de leurs conventions fiscales soient réglés par la procédure amiable plutôt que par le mécanisme de règlement des différends ou par des accords comparables. » [par. 44.7]

Questions diverses

10. Les modalités devraient être adaptées au nombre et aux catégories de problèmes dont les autorités compétentes auront normalement à connaître ainsi qu'aux moyens administratifs et aux ressources dont celles-ci disposeront. Elles ne devraient pas présenter une structure rigide, mais au contraire avoir le degré de souplesse nécessaire pour faciliter la consultation et l'accord, et non y faire obstacle par des règles et mécanismes de procédure complexes. Il faudra tout de même que ces modalités, si simples soient-elles, s'assortissent de certaines règles minimales qui permettent aux contribuables de connaître les droits et obligations de caractère fondamental que prévoit la procédure amiable. Ces règles minimales devraient sans doute porter sur les questions suivantes :

- À quel stade de l'affaire le contribuable peut-il s'adresser aux autorités compétentes en vertu de la procédure amiable?
- Le contribuable qui veut saisir les autorités compétentes doit-il présenter sa demande sous une forme particulière?
- Doit-il y avoir un délai au-delà duquel le contribuable ne peut plus porter son cas devant les autorités compétentes?
- Un contribuable qui recourt aux autorités compétentes est-il tenu par la décision de celles-ci et doit-il renoncer au recours à d'autres procédures administratives ou judiciaires?
- Le contribuable peut-il participer aux activités des autorités compétentes et, dans l'affirmative, selon quelles modalités? Quels renseignements est-il tenu de fournir?

a) *Renseignements concernant les ajustements*

11. Les autorités compétentes devraient déterminer les renseignements qu'une autorité compétente doit fournir à l'autre en ce qui concerne les ajustements faisant intervenir une imputation de revenu et le moment où ces renseignements doivent être fournis. Par exemple, ces renseignements pourraient porter sur les ajustements soit proposés, soit opérés par l'administration fiscale d'un pays, sur les entités apparentées intéressées et sur la nature générale de l'ajustement.

12. D'une façon générale, la plupart des autorités compétentes estimeront probablement que la communication d'office de ces renseignements n'est pas nécessaire ou souhaitable. Peut-être l'autorité compétente du pays qui opère l'ajustement aura-t-elle du mal ou perdra-t-elle beaucoup de temps à obtenir les renseignements et à les préparer de manière qu'ils puissent être utilement transmis à l'autre autorité compétente, et peut-être celle-ci, de son côté, aura-t-elle des difficultés à absorber la masse d'informations reçues. En tout état de cause, il y a tout lieu de penser que, dans la plupart des cas, la société contribuable concernée notifiera la procédure entamée à l'entité qui lui est apparentée dans l'autre pays et que cette dernière sera ainsi à même d'informer à son tour l'autorité compétente dont elle relève. C'est pourquoi le fonctionnement du système de consultations se trouverait facilité si une administration fiscale qui envisage d'opérer un ajustement risquant d'avoir une incidence internationale en prévenait le contribuable concerné le plus tôt possible.

13. Certaines autorités compétentes, sans tenir à être informées d'office de tous les ajustements opérés dans l'autre pays, souhaiteront peut-être être averties à l'avance, soit par leurs propres contribuables, soit par les autorités compétentes de l'autre pays, des cas sérieux qui se présentent ou de la forme et de l'ampleur d'une action entreprise dans certains cas précis; peut-être souhaiteront-elles de même transmettre elles aussi des renseignements de cette nature. Il y aurait alors lieu de mettre au point les modalités d'obtention de ces renseignements. Certaines autorités compétentes voudront peut-être appliquer ce système d'information préalable à des cas moins sérieux et en étendre ainsi le champ d'application.

b) *Mise en mouvement de la procédure de consultation au moment où l'ajustement est proposé ou après qu'il a été opéré*

14. Les autorités compétentes doivent déterminer à quel moment la procédure de consultation peut être invoquée par un contribuable et à quelle autorité compétente celui-ci doit s'adresser en vue d'entamer cette procédure. Supposons par exemple qu'un État A propose un ajustement qui tend à la majoration des revenus d'une société mère de l'État A et qui ait un effet corrélatif sur une entité apparentée dans l'État B. La société mère devra-t-elle s'adresser à l'autorité compétente de l'État A en faisant valoir que l'ajustement est incompatible avec les dispositions de la convention et demander que la procédure bilatérale de consultation soit engagée? (On pose en principe, ainsi qu'il a été déjà indiqué, que si le recours à l'autorité compétente en vertu de la procédure bilatérale est justifié, les deux autorités compétentes doivent entamer la procédure de

consultation.) Autre exemple, l'entité apparentée de l'État B pourra-t-elle s'adresser à l'autorité compétente de son pays?

15. La plupart des autorités compétentes, tout au moins au début de leurs activités, préféreraient probablement que la procédure ne soit pas invoquée au moment où un ajustement est proposé et qu'elle ne le soit même pas au moment où il est effectivement opéré. Il arrive qu'un ajustement envisagé ne soit jamais opéré et même qu'un ajustement effectivement opéré n'entraîne pas le dépôt d'une demande d'ajustement corrélatif ou que celui-ci, s'il est demandé, se fasse sans difficulté. De nombreuses autorités compétentes pourraient donc décider que la procédure ne devrait pas être invoquée avant que l'ajustement corrélatif (ou une autre décision fiscale du deuxième pays) ne soit intervenu.

16. Toutefois, certaines autorités compétentes préféreraient peut-être que la procédure bilatérale soit invoquée plus tôt, par exemple au moment où l'ajustement est proposé. Une telle façon de faire rend sans doute le processus de consultation plus facile en ce sens que le premier pays n'aura pas encore de position arrêtée. En pareil cas, l'autre autorité compétente devrait être prête à s'entretenir de l'affaire, dès ce stade, avec la première. D'autres autorités compétentes seront peut-être disposées à laisser la décision au contribuable et donc à accepter que la procédure soit mise en mouvement à n'importe quel moment à partir de celui où l'ajustement est proposé.

17. En tout état de cause, la procédure amiable doit pour le moins permettre au contribuable de savoir à quel moment il peut en réclamer la mise en mouvement et à quelle autorité compétente il doit s'adresser. (Ce sera vraisemblablement celle du pays dont le contribuable est résident.) La forme sous laquelle la demande doit être présentée devrait être elle aussi spécifiée, encore qu'il soit probable qu'une forme simple sera normalement suffisante.

c) *Ajustements corrélatifs*

i) *Règle de base*

18. L'avis général est que toute convention fiscale devrait prévoir que, lorsqu'un pays effectue, conformément aux règles régissant l'imputation des revenus et des dépenses, un ajustement sur les redevances fiscales d'une entreprise ayant pour effet d'en accroître le montant, et si cet ajustement, une fois pris en compte dans la situation fiscale d'une entité apparentée située dans un autre pays, appelle une modification des redevances fiscales de cette entité apparentée, le second pays doit, à la demande de cette dernière, procéder à un ajustement corrélatif si

L'ajustement initial est conforme à la règle conventionnelle régissant l'imputation des revenus et des dépenses. Le but d'une telle disposition conventionnelle est d'éviter une double imposition économique. Il est certain que l'élément clef est que l'ajustement initial doit lui-même répondre au principe de l'assimilation à une entreprise indépendante. La conformité à ce principe devient ainsi un des points importants sur lesquels les autorités compétentes doivent se consulter.

19. De nombreux pays seraient sans doute disposés à accepter le principe de l'ajustement corrélatif, mais certains jugeront peut-être opportun de laisser une certaine latitude aux autorités compétentes, qui pourraient alors décider qu'il n'y a pas lieu de procéder à un tel ajustement si elles concluent que les imputations des entités apparentées ayant motivé l'ajustement initial sont entachées de fraude ou d'évasion ou ont pour but d'éluider l'impôt, ou que ces entités appliquent une méthode d'imputation d'une irrégularité flagrante. Ces pays pourraient estimer qu'avec le mécanisme de l'ajustement corrélatif, le contribuable bénéficierait pratiquement d'une garantie quasi automatique contre l'éventualité d'une double imposition et ne risquerait généralement pas grand-chose à essayer de procéder à des imputations manifestement irrégulières. Si les autorités compétentes disposaient de cette latitude et si le contribuable courrait le risque d'une double imposition économique, celui-ci ne serait pas tenté d'agir de la sorte et apporterait plus de soin à ses imputations. D'autres pays peuvent estimer cependant que l'objectif clef de la convention doit être d'éviter la double imposition et que des questions comme celles de la fraude devraient relever d'autres dispositions normatives. Ces pays ne refuseraient sans doute pas de laisser une certaine latitude aux autorités compétentes dans les cas d'irrégularités les plus flagrants.

20. Laissant de côté ces hypothèses, on peut penser que certains pays ne souhaiteront pas adopter une disposition prévoyant des ajustements corrélatifs, mais préféreront laisser aux autorités compétentes la possibilité de régler entièrement la question, en estimant que le mécanisme de l'ajustement corrélatif obligatoire pourrait encourager les pays à procéder à un trop grand nombre d'ajustements initiaux. D'autres pays encore, cependant, peuvent estimer que la règle en vertu de laquelle les autorités compétentes doivent convenir que l'ajustement initial est conforme au principe de l'assimilation à une opération normale, constitue une garantie suffisante.

21. On a reconnu que, pour être efficace, une convention prévoyant des ajustements corrélatifs doit également stipuler que ces ajustements n'auraient à obéir à aucune disposition de droit interne, d'ordre procédural ou autre. C'est ainsi que des dispositions comme celles qui

ont trait à la prescription et au caractère non révisable de l'assiette de l'impôt devraient être écartées afin de permettre que l'ajustement corrélatif soit opéré. Si, dans certains pays, les dispositions d'une convention ne peuvent prévaloir sur de tels aspects du droit interne, il y aurait lieu d'indiquer que cela constitue une exception à la disposition prévoyant l'ajustement corrélatif, tout en espérant que le droit interne pourra être modifié pour permettre l'application de la convention.

22. Il n'est pas nécessaire que la convention prescrive la méthode à appliquer pour opérer les ajustements corrélatifs, puisque celle-ci dépendra de la nature de l'ajustement initial et de ses effets sur la situation fiscale de l'entité apparentée. Cette méthode apparaît ainsi comme un aspect de la question de fond sur la base de laquelle l'ajustement initial est opéré.

ii) *Procédure du recours à l'autorité compétente*

23. La nécessité d'un ajustement corrélatif étant posée, il est clair qu'à ce stade on doit pouvoir se prévaloir de la procédure du recours à l'autorité compétente. Ainsi, si les autorités fiscales du deuxième pays ne procèdent pas elles-mêmes à l'ajustement corrélatif, les contribuables devraient être en droit d'invoquer cette procédure. De ce fait, l'un des principes de base de la procédure est que les autorités compétentes doivent établir des règles indiquant quelle est celle d'entre elles que le contribuable peut saisir, savoir, celle du pays où est située l'entreprise apparentée demandant l'ajustement corrélatif ou celle du pays de l'ajustement initial, ou les deux. Si un délai est fixé pour former le recours, celui-ci doit être indiqué; il en va de même du point de départ de ce délai. Dans certains pays, lorsqu'un contribuable saisit l'autorité compétente dont il relève, celle-ci peut se trouver à même de trancher la question sans avoir à consulter l'autorité compétente de l'autre pays. À titre d'exemple, la première autorité compétente sera peut-être en mesure de s'occuper d'un problème pouvant avoir des incidences internationales à la suite d'un ajustement proposé par un service du fisc autre que l'administration centrale. C'est là, bien entendu, un aspect du droit interne sur lequel influera la convention.

24. Un autre principe de base de la procédure est que les autorités compétentes doivent préciser dans quelle mesure, et de quelle façon, un contribuable peut être autorisé à participer à la procédure qu'il engage. Quelques pays se montreront assez favorables à une participation raisonnable du contribuable. Certains souhaiteront peut-être autoriser celui-ci à présenter des renseignements et même à comparaître devant les autorités. D'autres limiteront peut-être sa participation à la production de

renseignements. Les autorités compétentes exigeront probablement du contribuable qui s'adresse à elles qu'il leur soumette les renseignements nécessaires pour qu'elles puissent trancher. En outre, certaines pourront, le cas échéant, exiger que la présentation de renseignements fournis par le contribuable soit autant que possible conforme à des normes comptables admises au plan international, afin que les renseignements offrent un certain degré d'uniformité et d'objectivité. Il faut noter que la mise au point de normes comptables internationales connaît actuellement une évolution rapide, ce qui devrait faciliter la tâche des autorités compétentes. Toujours dans le cadre de la participation du contribuable à la procédure, il faudrait que celui-ci soit informé de la suite donnée à l'affaire par l'autorité compétente.

25. Les autorités compétentes devront décider de la façon dont se dérouleront leurs consultations une fois celles-ci engagées. On peut penser que la nature de ces consultations dépendra du nombre et du caractère des cas à examiner. Les autorités compétentes devront faire preuve de souplesse en la matière et ne se fermer aucune possibilité de communication, de façon que ce soit la méthode la mieux adaptée à l'objet qui soit utilisée.

26. Plusieurs méthodes sont possibles : consultations officieuses par correspondance ou directes; organisation de rencontres entre spécialistes ou experts comptables de chacun des pays intéressés, dont les conclusions seraient soumises à l'agrément ou à la confirmation des autorités compétentes; désignation d'une commission mixte chargée d'examiner un cas ou une série de cas difficiles : organisation de rencontres personnelles officielles des représentants des autorités compétentes, etc. Bien qu'il ne semble pas souhaitable de fixer de délai aux autorités compétentes pour clore l'examen d'une affaire – dont la complexité peut varier selon les cas – celles-ci devraient élaborer des méthodes de travail permettant un traitement rapide des cas qui leur sont présentés et s'efforcer d'éviter tout retard inutile.

27. Un autre important principe de base de la procédure de recours à l'autorité compétente a trait aux conséquences que ce recours entraîne pour le contribuable. Un contribuable doit-il être lié par la décision de l'autorité compétente? En d'autres termes, doit-il renoncer à d'autres moyens de recours, par exemple aux procédures judiciaires ou administratives nationales? Si les autorités compétentes veulent effectivement donner à leur procédure un caractère exclusif et contraignant, il faudra que la convention contienne une disposition rédigée dans ce sens. Il est probable que l'on pourra arriver à ce résultat en vertu de la délégation générale de pouvoir stipulée au paragraphe 4 de l'article 25, en exigeant du contribuable qu'il renonce à recourir à ces

autres procédures. (Toutefois, même compte tenu de cette suggestion, certains pays estimeront peut-être que leur droit interne requiert une stipulation plus expresse pour permettre que la procédure de recours à l'autorité compétente ait un caractère obligatoire, eu égard en particulier au paragraphe 1 du principe directeur 25²⁰, concernant les recours prévus par le droit interne, et à la pratique actuelle consacrée dans les conventions, qui est de ne pas donner à la procédure un caractère exécutoire.) Peut-être certaines autorités compétentes souhaiteront-elles conférer à leurs décisions un caractère exécutoire pour ne pas courir le risque, après s'être donné la peine de rechercher un accord, de voir le contribuable en refuser les conséquences s'il estime pouvoir obtenir un meilleur résultat des tribunaux ou d'autres instances. Dans d'autres pays, les autorités compétentes voudront peut-être suivre la pratique actuelle et ne souhaiteront donc pas imposer une telle contrainte au contribuable ou ne pourront peut-être pas le faire en vertu des dispositions de leur droit interne. Il semble que ce soit là un domaine dans lequel la pratique qui est en train de s'élaborer pourrait constituer une référence utile.

28. S'agissant de la procédure de recours aux autorités compétentes, un problème fondamental est de savoir dans quelle mesure celles-ci doivent se sentir tenues de parvenir à un accord sur une question qui leur est soumise. La convention demande qu'il y ait au minimum consultation et que l'on s'efforce de trouver une solution à la double imposition économique. Mais la consultation doit-elle déboucher sur un accord? On peut supposer qu'en cas de désaccord, les entreprises apparentées se trouveraient le plus souvent dans une situation de double imposition incompatible avec les dispositions de la convention, par exemple lorsqu'un pays se serait opposé à un ajustement corrélatif parce que l'ajustement initial n'était pas conforme au principe de l'assimilation à une opération normale. En revanche, un accord entraînerait un ajustement corrélatif, une modification de l'ajustement initial suivie d'un ajustement corrélatif ou peut-être, l'annulation de l'ajustement initial. Il s'agit donc essentiellement de savoir si la procédure de consultation devrait être régie par l'obligation de parvenir à un accord.

29. Il convient d'observer qu'en pratique cette question n'est pas aussi importante qu'il peut paraître. L'expérience de la plupart des autorités compétentes, tout au moins en ce qui concerne les différends entre pays développés, prouve qu'en fin de compte on arrive presque toujours à un accord ou à une solution. Certes, celle-ci sera souvent un compromis,

²⁰ La mention d'un « principe directeur » renvoie au *Manuel de négociation des conventions bilatérales entre pays développés et pays en développement* (publication des Nations Unies, numéro de vente :F.79.XVI.3).

mais le compromis est un aspect essentiel de la procédure de consultation et de négociation. La décision des autorités compétentes de s'obliger à parvenir à un accord ne constituerait donc, en réalité, qu'un modeste progrès. Toutefois, certains pays considéreraient sans doute que l'adoption formelle d'une telle règle aurait des conséquences juridiques importantes et partant ne seraient pas disposés à l'accepter.

30. Il a été reconnu que, pour certains pays, la procédure de l'accord se trouverait sensiblement facilitée si les autorités compétentes, face à un cas vraiment difficile ou à une impasse, pouvaient faire appel, soit officiellement soit officieusement, à des experts de l'extérieur qui leur donneraient un avis consultatif ou les aideraient de toute autre manière à régler la question. Ces experts pourraient être des personnes associées ou antérieurement associées à d'autres administrations fiscales et possédant l'expérience requise dans ce domaine. Pour l'essentiel, c'est dans une large mesure l'action personnelle de ces experts qui serait importante. Ce recours à une assistance extérieure pourrait présenter de l'utilité même dans les cas où les autorités compétentes ne se considéreraient pas comme tenues de parvenir à un accord puisque l'assistance extérieure, en apportant un point de vue neuf, permettrait peut-être de sortir de l'impasse.

d) *Publicité des règles de procédure et des décisions adoptées par les autorités compétentes*

31. Les autorités compétentes devraient rendre publiques les règles de procédure qu'elles auraient adoptées en ce qui concerne leur processus de consultation. L'exposé de ces règles de procédure devrait être aussi complet que possible et porter au moins sur les points examinés ci-dessus.

32. Lorsque les consultations auraient abouti à une décision de fond dans un domaine important, décision qui pourrait raisonnablement être considérée comme offrant une indication sur les points de vue des autorités compétentes, ces dernières devraient prendre des mesures pour la publication de cette décision dans leurs pays respectifs.

e) *Procédures de mise en oeuvre des ajustements*

33. Les autorités compétentes devraient étudier les procédures éventuellement requises pour donner effet aux divers ajustements. Il y aurait lieu d'examiner les points suivants, par exemple :

- i) Le premier pays peut envisager de différer le paiement d'une redevance fiscale au titre de l'ajustement ou même d'y

renoncer si, par exemple, le règlement ou le remboursement d'une dépense engagée par l'entreprise associée n'est pas autorisé au moment considéré du fait de restrictions monétaires ou autres imposées par le second pays;

ii) Le premier pays peut envisager l'adoption de mesures destinées à faciliter l'ajustement et le paiement d'un montant réimputé. Ainsi, si un revenu est imputé à une société mère à raison de services fournis à une filiale étrangère, ladite filiale peut être autorisée, en ce qui concerne le pays où est située la société mère, à ouvrir dans ses registres un compte créditeur au nom de cette société, qui ne sera alors pas imposable dans son pays de résidence pour l'inscription ou le paiement du montant à recevoir. Ledit paiement ne doit pas être considéré comme un dividende par le pays de résidence de la filiale;

iii) Le second pays peut envisager l'adoption de mesures destinées à faciliter l'ajustement et le paiement d'un montant réimputé. Il peut par exemple reconnaître le paiement effectué à ce titre en tant qu'élément déductible, même si, avant l'ajustement, il n'existait aucune obligation légale de payer ledit montant. Il s'agit là en réalité d'un aspect de l'ajustement corrélatif.

f) *Procédures unilatérales*

34. Les paragraphes qui précèdent ont presque entièrement trait aux procédures bilatérales dont les autorités compétentes doivent convenir pour la mise en oeuvre de la procédure amiable. Une autorité compétente peut juger utile d'instituer en outre certaines règles ou procédures unilatérales touchant ses relations avec ses propres contribuables, afin de les leur faire mieux comprendre. Ces règles unilatérales peuvent concerner des questions telles que la procédure à suivre pour porter une affaire à l'attention de l'autorité compétente; l'autorisation qui est donnée aux contribuables de soumettre promptement leur cas à l'autorité compétente, même si, à ce stade, la procédure bilatérale n'exige aucune consultation; la question de savoir si, en cas de recours du contribuable à l'autorité compétente, celle-ci remettra en cause les rapports établis entre les autorités fiscales nationales et le contribuable; les demandes d'information qui aideront l'autorité compétente à régler les différents cas.

35. Ces règles unilatérales concernant les pratiques d'une autorité compétente ne nécessitent pas l'accord de l'autre autorité compétente, puisqu'elles ne dépassent pas le niveau des relations de ladite autorité

compétente avec ses propres contribuables. Cependant, il paraît opportun qu'elles soient communiquées aux autorités compétentes de l'autre État partie à la convention, et d'éviter autant que possible des différences sensibles entre ces règles dans les diverses conventions.

36. Des membres du Groupe d'experts étaient d'avis d'ajouter à l'article 25 un paragraphe prévoyant le recours à l'arbitrage au cas où les autorités compétentes ne parviendraient pas à un accord amiable sur une difficulté ou un doute sur l'interprétation ou l'application de la convention. Ce paragraphe pourrait prendre la forme ci-après :

« Si une difficulté ou un doute sur l'interprétation ou l'application de la convention ne peut être résolue par les autorités compétentes par la procédure définie dans les paragraphes précédents du présent article, l'affaire peut, si les autorités compétentes et le ou les contribuables en conviennent, être soumise à l'arbitrage, sous réserve que le contribuable accepte par écrit que la décision de la commission d'arbitrage ait force obligatoire. La décision de la commission d'arbitrage concernant une affaire donnée aura force obligatoire pour les deux États pour ce qui est de cette affaire. Les autorités compétentes arrêteront d'un commun accord les modalités à prévoir relativement à un tel conseil arbitral. »

Article 26

ÉCHANGE DE RENSEIGNEMENTS

A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

1. L'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 26 du Modèle de convention de l'OCDE avec trois amendements de fond au paragraphe 1 : l'insertion des mots « en particulier afin de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale dans le cas de ces impôts » à la première phrase; l'insertion des mots « toutefois, si ces renseignements sont considérés à l'origine comme secrets dans l'État qui les transmet » à la troisième phrase; l'adjonction d'une sixième et dernière phrase dans ce paragraphe. Cette dernière phrase est essentielle dans l'approche préconisée par le Groupe : elle souligne l'importance des autorités compétentes dans l'application intégrale des dispositions relatives à l'échange de renseignements et leur confère les pouvoirs nécessaires.

2. Les mots « en particulier afin de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale dans le cas de ces impôts » ont été insérés à la demande de membres du Groupe, principalement de pays en développement, qui souhaitent souligner que l'échange de renseignements prévu à l'article 26 assure cette mesure préventive. L'échange de renseignements destiné à empêcher la fraude ou l'évasion fiscale est subordonné à la condition générale énoncée dans la première phrase du paragraphe 1, selon laquelle l'imposition appliquée ne doit pas être contraire à la Convention.

3. L'article 26 du Modèle de convention des Nations Unies reprenant l'essentiel de toutes les dispositions de l'article 26 du Modèle de convention de l'OCDE, les remarques préliminaires figurant dans les commentaires de cet article lui sont applicables. Ces remarques préliminaires sont libellées comme suit :

« Il est justifié d'inclure dans une convention en vue d'éviter les doubles impositions des dispositions concernant une coopération entre les administrations fiscales des deux États contractants. En premier lieu, il paraît souhaitable d'accorder une assistance administrative pour déterminer les faits qui appellent l'application des règles de la Convention. En outre, étant donné l'internationalisation croissante des relations économiques, les États contractants ont de plus en plus intérêt à procéder à des échanges de renseignements qui permettent d'appliquer la législation fiscale interne sans même que soit en cause l'application d'un article particulier de la Convention. » [par. 1]

« En conséquence, le présent article contient les règles selon lesquelles des renseignements pourront être échangés dans la mesure la plus large possible afin d'établir les bases adéquates de l'application de la législation interne des États contractants relative aux impôts visés par la Convention et de l'application des dispositions particulières de la Convention. Le texte de l'article précise que l'échange des renseignements n'est pas restreint par l'article 1, de sorte qu'il peut comporter des renseignements sur des non-résidents. » [par. 2]

« L'article ne traite pas de l'assistance administrative pour le recouvrement des impôts. Cette question fait l'objet de la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, une convention multilatérale qui est entrée en vigueur le 1er avril 1995. Cette convention a été élaborée au sein du Conseil de l'Europe sur la base d'un premier projet établi par le Comité des affaires fiscales; elle est ouverte à la signature des

États membres du Conseil de l'Europe et des pays membres de l'OCDE. Cette question peut aussi faire l'objet d'un accord distinct bilatéral entre les États contractants; on pourrait aussi insérer dans une convention de double imposition des dispositions sur l'assistance en matière de recouvrement d'impôts, lorsque les États contractants estiment cette procédure préférable. » [par. 3]

4. Le Groupe d'experts a souligné qu'en négociant les conventions tendant à éviter les doubles impositions de l'évasion fiscale les autorités compétentes souhaiteront peut-être prévoir l'échange des renseignements nécessaires à l'application de la Convention ou de la législation intérieure des États contractants au sujet des impôts visés par la Convention. À cet égard, le Groupe a suggéré des principes directeurs²¹ au sujet des arrangements qu'elles pourraient conclure en vue de la mise en oeuvre des échanges de renseignements appropriés. Ces principes revêtent la forme d'un inventaire des arrangements possibles parmi lesquels les autorités compétentes en vertu d'une Convention fiscale pourront choisir les dispositions particulières qu'elles décideraient d'adopter. L'inventaire n'a rien d'exhaustif; il ne doit pas être considéré comme l'énumération des questions qu'il s'agira de traiter intégralement dans chaque cas. C'est plutôt une liste de suggestions que les autorités compétentes pourront examiner au moment de décider des aspects qu'elles souhaitent régler.

5. Le Groupe a aussi souligné que l'expression « échange de renseignements » couvrait l'échange de documents et que, sous réserve des dispositions du paragraphe 2, l'autorité compétente d'un État contractant est tenue, si l'autorité compétente de l'autre État contractant lui en fait expressément la demande, de fournir les renseignements visés par cet article sous la forme de dépositions de témoins et de copies certifiées de documents originaux non corrigés (y compris livres, papiers, relevés, archives, comptes ou dossiers), dans la mesure où elle peut obtenir ces dépositions et documents conformément à la législation et à la pratique administrative applicable à ses propres impôts.

²¹ Voir *Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement* (publication des Nations Unies, numéro de vente : F.79.XVI.3).

*Communication d'office des renseignements*²²

6. Une méthode d'échange de renseignements pratiquée est celle de la communication d'office ou automatique entre deux États contractants. On trouvera ci-après diverses considérations dont devraient tenir compte les autorités compétentes pour élaborer les modalités d'échange de renseignements d'office. Il convient d'ailleurs de garder à l'esprit que certains pays qui ne sont pas désireux de recevoir des renseignements communiqués d'office (ou qui ne sont pas en mesure de les recevoir parce que les pays expéditeurs ne les recueillent pas systématiquement) souhaiteront peut-être obtenir des renseignements du même ordre en vertu d'une demande expresse. De ce fait, les types de renseignements visés à la présente section sont à considérer comme pouvant être inclus à la section suivante « Communication sur demande expresse ».

Renseignements à communiquer

7. *Sources régulières de revenus.* Les renseignements qu'il y aurait lieu de communiquer ou d'échanger d'office pourraient inclure les mouvements réguliers de revenus d'un pays à l'autre, constitués notamment par les dividendes, les intérêts, les rémunérations diverses (y compris les traitements et salaires, les honoraires et les commissions), les redevances, les loyers et autres éléments éventuels de revenu qui font l'objet d'importants courants de paiements entre les deux pays. Il faut cependant reconnaître qu'à l'heure actuelle la plupart des pays ne sont pas en mesure de communiquer d'office des renseignements de cet ordre, que leurs procédures de perception ne leur permettent pas de recueillir.

Opérations dans lesquelles le contribuable intervient activement. La portée des renseignements échangés d'office peut s'étendre à certaines opérations importantes impliquant une intervention du contribuable :

a) Opérations visées directement par la Convention : demandes de remboursement de l'impôt du pays expéditeur soumises par des résidents du pays destinataire; demandes d'exonération ou de dégrèvement concernant l'impôt du pays expéditeur soumises par des résidents du pays destinataire;

²² Dans le texte qui suit, l'expression « pays expéditeur » désigne le pays qui communique les renseignements, et l'expression « pays destinataire » le pays qui reçoit les renseignements.

b) Opérations se rapportant à des aspects particuliers de la législation fiscale du pays expéditeur : revenus obtenus par des résidents du pays destinataire et exonérés d'impôts, en tout ou en partie, en vertu de dispositions spéciales de la législation fiscale du pays expéditeur;

c) Transactions liées à l'activité de résidents du pays destinataire dans le pays expéditeur : ouverture ou fermeture d'une succursale, d'un bureau, etc.; constitution ou dissolution d'une société; création ou suppression d'un trust; ouverture ou clôture de comptes bancaires; acquisition de biens par voie d'héritage, de legs ou de don; actions accessoires en matière de successions;

d) Renseignements de caractère général : législation fiscale, procédures administratives, etc., du pays expéditeur; modifications des mouvements réguliers de revenus d'un pays à l'autre, en particulier celles qui ont des incidences sur l'application de la convention fiscale, y compris les interprétations de l'administration et les décisions des tribunaux se rapportant aux dispositions énoncées dans la Convention et les pratiques administratives ou faits nouveaux ayant des répercussions sur l'application de la Convention; activités ayant des incidences sur l'application de la Convention ou visant à en éluder les dispositions, notamment l'utilisation par des résidents du pays expéditeur ou du pays destinataire de nouveaux moyens ou procédés de fraude ou d'évasion fiscales; activités ayant des répercussions sur le système fiscal du pays destinataire, y compris les nouveaux moyens ou procédés de fraude ou d'évasion fiscales utilisés par des résidents du pays expéditeur ou du pays destinataire et ayant des incidences importantes sur le système fiscal du pays destinataire.

Aspects opérationnels généraux de la question

8. Il conviendrait que les autorités compétentes prennent en considération un certain nombre d'éléments susceptibles de modifier le fonctionnement du système de l'échange d'office et d'influer notamment sur son efficacité. Dans cet ordre d'idées :

a) Les pays qui préfèrent recevoir des renseignements sur demande expresse plutôt que d'office ne doivent pas omettre de prendre en considération les catégories de renseignements visées à la section relative à la communication de renseignements d'office;

b) Un seuil minimal pourrait être fixé de façon à éliminer des renseignements d'importance mineure;

c) On pourrait étaler sur un cycle de plusieurs années les échanges d'office concernant les divers éléments de revenu. Par

exemple, telle année, on ne communiquerait que les renseignements concernant les dividendes puis, l'année suivante, les renseignements concernant les intérêts, etc.;

d) Il n'est pas nécessaire que les renseignements échangés d'office soient strictement identiques sur tous les points. Il se pourrait que le pays A souhaite obtenir des renseignements portant sur certaines questions seulement, quant au pays B, il souhaitera peut-être obtenir des renseignements sur des questions différentes. Il serait inutile pour l'un comme pour l'autre de recevoir des renseignements qu'il jugerait sans intérêt. Dans le même ordre d'idées, aucun des deux pays ne devrait refuser de communiquer des renseignements portant sur certaines questions pour la simple raison qu'il ne souhaite pas obtenir de renseignements sur ces mêmes questions;

e) Si les échanges de renseignements portant sur les éléments de revenu ne permettent pas toujours de déterminer le montant des revenus soustraits à l'impôt, on peut toutefois, par ce biais, obtenir des indications quant à la mesure dans laquelle les capitaux ou autres avoirs générateurs de revenus échappent à l'impôt;

f) On devrait régler la question de savoir si les renseignements concernant les éléments de revenu doivent porter uniquement sur le bénéficiaire ou également sur le payeur;

g) Il faudrait prévoir si les renseignements communiqués doivent porter uniquement sur les résidents du pays destinataire ou viser également les personnes qui y sont domiciliées ou les ressortissants du pays en question, ou être limités à l'une de ces catégories de personnes;

h) Il faudrait déterminer le degré de détail des renseignements à communiquer : par exemple, nom du contribuable ou du bénéficiaire, profession, adresse, etc.;

i) La forme et la langue dans lesquelles les renseignements doivent être fournis constituent d'autres facteurs à envisager.

Facteurs devant être pris en considération par le pays expéditeur

9. Le pays expéditeur voudra sans doute prendre en considération les facteurs qui influent sur son aptitude à communiquer d'office les renseignements voulus. Cet examen devrait normalement conduire à une sélection plus rigoureuse des renseignements qui seront communiqués d'office plutôt qu'à une décision de ne pas communiquer des renseignements ayant une utilité pratique.

10. Parmi les facteurs dont il conviendra de tenir compte, on peut citer l'aptitude de l'administration du pays expéditeur à recueillir les

renseignements en question. Cette aptitude dépend de la plus ou moins grande efficacité des procédures administratives du pays considéré, du fait qu'il utilise ou non la technique de la retenue à la source et les renseignements que les payeurs et d'autres personnes ont fournis dans leurs déclarations, ainsi que du coût total de la recherche des renseignements considérés.

Facteurs devant être pris en considération par le pays destinataire

11. Le pays destinataire voudra sans doute prendre en considération les facteurs qui influent sur son aptitude à tirer parti des renseignements qui pourraient lui être communiqués par le mécanisme de l'échange d'office, par exemple les moyens administratifs dont il dispose pour utiliser dans la pratique courante les renseignements obtenus et pour établir les rapprochements voulus concernant la situation de ses propres contribuables soit dans tous les cas, soit dans une mesure suffisante pour justifier que ces renseignements lui soient communiqués d'office.

Communication sur demande expresse

12. Une méthode d'échange de renseignements couramment pratiquée consiste, pour l'un des États contractants, à adresser à un autre État contractant une demande expresse de renseignements. Les renseignements demandés peuvent se rapporter à un contribuable déterminé ou à certains aspects de sa situation ou à tel ou tel type de transactions ou d'activités ou à des questions d'ordre plus général. On trouvera ci-après diverses considérations dont pourraient tenir compte les autorités compétentes pour mettre au point les modalités d'échange de renseignements sur demande expresse.

Renseignements à communiquer

13. *Catégories déterminées de contribuables.* Les renseignements qu'un pays donné pourra souhaiter obtenir en ce qui concerne tel ou tel de ses contribuables ne peuvent être déterminés par avance; ces renseignements varieront en fonction de la situation du contribuable au regard du système fiscal du pays qui adresse la demande ainsi qu'en fonction des intérêts ou des activités du contribuable dans le pays auquel la demande est adressée. Il ne semble guère nécessaire ou utile d'énumérer par avance quels sont les renseignements qui pourraient être échangés sur demande expresse. Les conditions dans lesquelles il sera prévu de communiquer ces renseignements devraient donc être d'application très souple quant à la nature et à l'étendue desdits

renseignements, sous réserve des restrictions d'ordre général qui seront exposées ci-après.

14. Les demandes expresses de renseignements peuvent avoir des motifs divers. Il peut s'agir notamment :

a) Des renseignements nécessaires pour établir l'assiette de l'impôt d'un contribuable dans le pays destinataire lorsque, par exemple, l'impôt est calculé sur le revenu ou les avoirs mondiaux; le mode de détention, dans le pays expéditeur, des titres d'une société constituée dans le pays destinataire; le montant ou la nature des dépenses engagées sur le territoire du pays expéditeur, ou encore le domicile fiscal de telle personne physique ou de telle société;

b) Des renseignements nécessaires pour vérifier l'exactitude de la déclaration de revenus adressée par le contribuable au fisc du pays destinataire ou pour déterminer la validité des arguments ou des éléments de preuve avancés par le contribuable en confirmation de sa déclaration, au cas où cette déclaration est considérée comme suspecte ou a donné lieu à une enquête;

c) Des renseignements nécessaires pour déterminer le montant véritable de l'impôt dont est redevable un contribuable dans le pays destinataire lorsqu'il est manifeste qu'il a souscrit une déclaration erronée.

Catégories déterminées de transactions ou d'activités. Les renseignements susceptibles d'être communiqués sur demande expresse peuvent porter non seulement sur des catégories déterminées de contribuables, mais également sur des catégories déterminées de transactions ou d'activités. Il peut s'agir, par exemple :

a) De renseignements sur le niveau des prix, des coûts, des commissions, etc., dans le pays expéditeur, dont l'administration fiscale du pays destinataire a besoin pour déterminer l'assiette de l'impôt dans une situation déterminée ou pour mettre au point des méthodes d'enquête dans les cas où elle soupçonne certains contribuables d'avoir sous-facturé des produits exportés ou d'avoir surfacturé des produits importés, d'avoir perçu des commissions sur des transactions internationales, etc.;

b) De renseignements concernant les méthodes selon lesquelles certaines catégories de transactions ou d'activités sont habituellement conduites sur le territoire du pays expéditeur;

c) De renseignements indiquant si une activité déterminée est pratiquée dans le pays expéditeur, dans les cas où une telle activité est

susceptible d'avoir des répercussions sur la situation des contribuables ou sur le montant de la matière imposable dans le pays destinataire.

15. *Relations économiques entre les États contractants.* La demande expresse de renseignements peut porter sur certaines relations économiques existant entre les pays et susceptibles de servir de points de repère pour mesurer l'efficacité des activités de l'administration fiscale du pays demandeur, par exemple :

- a) Volume des exportations du pays expéditeur vers le pays destinataire;
- b) Volume des importations du pays expéditeur en provenance du pays destinataire;
- c) Noms des établissements bancaires qui traitent dans le pays expéditeur, avec des filiales, succursales, etc., créées par des résidents du pays destinataire.

Il convient de noter que les renseignements de cet ordre, comme le volume des exportations du pays expéditeur vers le pays destinataire, ne seront sans doute pas considérés comme secrets par les autorités fiscales du pays expéditeur et qu'ils pourront donc, en règle générale, être communiqués au pays destinataire conformément aux dispositions de l'article 26.

Règles applicables à la communication de renseignements sur demande expresse

16. Les autorités compétentes devraient mettre au point des règles applicables aux demandes de renseignements soumises par le pays destinataire et aux conditions dans lesquelles le pays sollicité devrait faire droit à ces demandes. Ces règles devraient avoir pour objet de faciliter l'élaboration de procédures systématiques d'échange constituant un ensemble efficace et cohérent. De telles règles pourraient être d'application générale, en ce sens qu'il s'agirait d'élaborer des critères ou des principes directeurs régissant les procédures de communication de renseignements sur demande expresse, mais elles devraient également être conçues de façon à permettre aux autorités compétentes de se concerter lorsque se produiraient des situations particulières qui, de l'avis du pays demandeur ou du pays requis, nécessiteraient l'application de mesures spéciales.

Les règles devraient porter sur les questions suivantes :

- a) Le niveau de précision qu'il y aurait lieu de spécifier dans les demandes, la forme sous laquelle ces demandes devraient être

établies et la langue dans laquelle la demande et la réponse devraient être rédigées;

b) La mesure dans laquelle le pays qui sollicite les renseignements devrait avoir utilisé ou épuisé ses propres moyens administratifs d'enquête avant de soumettre une demande expresse; on peut penser que le pays destinataire doit chercher honnêtement à recueillir les renseignements par ses propres moyens avant de recourir à la procédure de demande expresse;

c) Les conditions susceptibles d'influer sur la nature et la portée des renseignements que le pays expéditeur communiquera. Il conviendrait notamment d'envisager la question de la communication par le pays expéditeur de preuves documentaires lorsque le pays destinataire en a besoin à des fins judiciaires ou autres, y compris la question de l'authentification des documents.

*Communication facultative de renseignements sur l'initiative
du pays expéditeur*

17. Les autorités compétentes devraient décider si, indépendamment du système d'échange de renseignements d'office ou sur demande expresse en vertu duquel un pays communique automatiquement certains renseignements ou fait systématiquement droit aux demandes adressées par son partenaire, elles jugent souhaitable d'instaurer un mécanisme de communication de renseignements à la discrétion du pays expéditeur. Le cas pourrait se produire lorsque, au cours de ses propres activités, l'administration fiscale d'un pays aurait recueilli des renseignements dont elle estime qu'ils pourraient intéresser le pays destinataire. Ces renseignements pourraient porter sur certains aspects de la situation d'un contribuable donné, dans la mesure où cette situation aurait des répercussions sur le montant de l'impôt que ce contribuable ou d'autres contribuables devraient acquitter dans le pays destinataire. Ou bien encore, les renseignements pourraient porter sur un ensemble de transactions ou d'activités de divers contribuables ou de diverses catégories de contribuables dans l'un ou l'autre pays, ensemble qui serait susceptible de modifier le calcul de l'impôt dans le pays destinataire ou d'intéresser l'administration fiscale du pays en question du point de vue soit de sa législation interne, soit des dispositions prévues dans la convention fiscale.

18. Les autorités compétentes devront déterminer si, conformément aux critères applicables à l'échange de renseignements qui auront été élaborés comme suite à la convention fiscale, le pays expéditeur est ou non tenu d'instaurer un ensemble de règles ayant pour objet de définir

les circonstances dans lesquelles il conviendra de communiquer ces renseignements; dans quelle mesure cette décision doit être laissée à l'entière appréciation du pays expéditeur ou encore s'il existe des cas où ce dernier n'aura pas même besoin d'envisager la question. Même si les autorités compétentes décident que le pays expéditeur est tenu d'instaurer un mécanisme de ce type, c'est selon toute vraisemblance au pays expéditeur qu'il appartiendra de décider de façon discrétionnaire à quel moment les conditions dans lesquelles doit jouer le mécanisme ont été effectivement remplies.

Utilisation des renseignements obtenus

19. Les autorités compétentes devront définir les conditions dans lesquelles le pays destinataire sera habilité à utiliser les renseignements obtenus. Les décisions arrêtées en la matière dépendront fondamentalement des dispositions conventionnelles énoncées à l'article 26. Aux termes du principe directeur²³, l'utilisation des renseignements est essentiellement régie par les dispositions législatives internes applicables à la divulgation des renseignements fiscaux ou par d'autres « clauses de sauvegarde » intéressant les renseignements de cette nature. Il pourra donc se faire que la portée des renseignements pouvant être divulgués ou les restrictions imposées à la divulgation de certains renseignements varient d'un pays à l'autre. Toutefois, on ne doit pas conclure pour autant que cet état de choses constitue un obstacle ou exclut les échanges de renseignements qui seraient autorisés en l'absence de ces restrictions si les pays intéressés sont convaincus qu'il en va ainsi en vertu de l'article 26, sous la forme dans laquelle ils l'ont inclus dans leur convention.

Destinataires des renseignements obtenus par voie d'échange

20. Les autorités compétentes devront indiquer, soit expressément, soit par référence aux règles applicables en la matière dans le pays destinataire, qui sera habilité à prendre connaissance des renseignements dans le pays destinataire. En vertu de l'article 26, les renseignements pourraient être divulgués par exemple :

a) Aux agents du fisc chargés du recouvrement des impôts faisant l'objet de la convention;

²³ Se reporter au *Manuel de négociation...*, op. cit.

b) Aux agents de l'État chargés de faire appliquer la réglementation relative à ces impôts ou d'en poursuivre l'exécution devant les tribunaux;

c) Aux tribunaux administratifs dont la compétence s'étend auxdits impôts;

d) Aux tribunaux judiciaires dont la compétence s'étend auxdits impôts;

e) Au cours de débats judiciaires ouverts au public ou dans le contexte de jugements où ils seront accessibles au public si on l'estime approprié;

f) À l'autorité compétente d'un autre pays (voir plus loin, partie intitulée « Consultations entre plusieurs autorités compétentes »).

Forme sous laquelle seront communiqués les renseignements

21. Suivant que la divulgation sera plus ou moins large, il faudra peut-être modifier la forme sous laquelle les renseignements seront communiqués au pays destinataire pour qu'ils lui soient utiles. Ainsi, si les renseignements peuvent être utilisés par les tribunaux judiciaires, et s'ils doivent à cette fin se présenter sous une forme déterminée, les autorités compétentes devront s'efforcer de mettre au point un mécanisme de communication qui réponde à cette exigence (voir aussi les observations sur les preuves documentaires, section intitulée plus haut « Règles applicables à la communication de renseignements sur demande expresse »).

Consultations entre plusieurs autorités compétentes

22. Il se peut que certains pays souhaitent étudier les modalités d'application élaborées par les autorités compétentes pour mettre au point un mécanisme de consultation ne mettant pas en présence uniquement les deux autorités compétentes visées par une convention fiscale déterminée. Par exemple, si les pays A, B et C sont liés par un réseau de conventions fiscales, les autorités compétentes de ces mêmes pays voudront peut-être tenir des consultations communes. Cela serait peut-être jugé souhaitable soit lorsque les trois pays en question sont liés les uns aux autres, c'est-à-dire par exemple lorsque des conventions ont été conclues entre A et B, A et C et B et C, soit lorsque l'un des trois pays ne constitue qu'un simple maillon de la chaîne, c'est-à-dire par exemple lorsque des conventions ont été conclues entre A et B et B et C, mais non pas entre A et C. Les pays souhaitant que leurs autorités compétentes procèdent à ces consultations doivent prévoir la base

juridique voulue en ajoutant dans leur convention l'autorisation nécessaire. Certains pays estimeront peut-être que l'article 26 permet ce genre de consultation lorsque les trois pays sont directement liés par des conventions bilatérales. Toutefois, il en va différemment lorsqu'un maillon manque à la chaîne, comme c'est le cas dans le deuxième exemple mentionné ci-dessus. En pareil cas, il serait nécessaire d'ajouter une disposition autorisant l'autorité compétente du pays B à communiquer les renseignements qu'elle a reçus du pays A à l'autorité compétente du pays C. Cette disposition pourrait être assortie d'une clause de sauvegarde stipulant que l'autorité compétente du pays A doit consentir à ce que l'autorité du pays B prenne pareille initiative. Il y a lieu de supposer qu'elle ne le fera que si elle est satisfaite des dispositions qui figurent dans la convention entre B et C au sujet de la protection du secret.

Aspects généraux

23. Il existe divers facteurs d'ordre général qui influent sur les modalités d'échange des renseignements et dont les autorités compétentes devront tenir compte soit lorsqu'elles décideront de la façon dont elles entendent elles-mêmes procéder effectivement à l'échange des renseignements, soit lorsqu'elles étudieront l'incidence de ces facteurs sur l'ensemble du processus d'échange lui-même. Ces facteurs généraux sont notamment les suivants.

Facteurs influant sur les modalités d'application du système d'échange des renseignements

a) Les autorités compétentes devront déterminer les voies par lesquelles seront échangées les diverses catégories de renseignements. Une possibilité que l'on pourrait prévoir serait d'autoriser un fonctionnaire d'un pays à se rendre en personne dans l'autre pays pour y recueillir les renseignements auprès de l'autorité compétente et en discuter sur place, de façon à accélérer le processus d'échange des renseignements.

b) Certains pays pourraient juger utile et approprié que l'un d'eux détache des représentants de sa propre administration fiscale dans l'autre État contractant. Il est à présumer qu'un tel arrangement devrait faire l'objet d'une autorisation, d'une disposition conventionnelle ou d'une entente spéciale qui définirait les conditions régissant la présence desdits représentants ainsi que leurs attributions, indépendamment de l'article relatif à l'échange de renseignements dans la convention de double imposition envisagée (encore que, si le droit interne des deux

pays le permet, cet article puisse couvrir le point). À cet égard, il convient de noter qu'il ne serait sans doute pas nécessaire que le système joue dans les deux sens, c'est-à-dire que le pays A devrait pouvoir envoyer des représentants dans le pays B sans que la réciproque soit vraie, si cet arrangement était jugé utile par le pays A, mais non par le pays B. S'il y a effectivement envoi de représentants, les autorités compétentes voudront sans doute coordonner avec eux leurs activités lorsqu'une telle coordination pourrait accroître l'efficacité des échanges de renseignements ou serait jugée appropriée à quelque autre titre.

c) Certains pays pourraient juger souhaitable qu'un agent du fisc d'un État collabore directement avec ses homologues de l'autre État en vue d'enquêter en commun ou « en équipe » sur une activité ou un contribuable donnés. Dans la plupart des pays, un tel arrangement devrait sans doute faire l'objet d'une autorisation, d'une disposition conventionnelle ou d'une entente spéciale distincte de l'article de la convention relatif à l'échange de renseignements; toutefois, si le droit interne des deux pays le permettait, cet article pourrait être considéré par les deux pays comme autorisant les autorités compétentes à entériner ce type d'arrangement. De toute façon, il conviendrait de rendre applicables à ce genre d'enquête les garanties et les procédures mises au point dans le cadre de l'article sur l'échange de renseignements.

d) Le système d'échange de renseignements devrait être conçu de telle façon qu'il contribue à l'application effective des dispositions de fond de la convention. C'est ainsi que les dispositions des conventions relatives à la détermination des prix intersociétés et à l'imputation des revenus et des dépenses nécessitent la communication de renseignements spécifiques si l'on veut que ces dispositions soient effectivement appliquées. Le système d'échange de renseignements devrait permettre de répondre à ces besoins.

e) Les dispositions de fond de la convention devraient tenir compte du système d'échange de renseignements et des informations qu'il permet d'obtenir. Par exemple, si les renseignements recueillis par le jeu du mécanisme d'échange font apparaître qu'un pays devrait admettre en déduction les dépenses encourues dans un autre pays, il conviendrait alors de développer la convention en conséquence.

f) Les autorités compétentes devraient déterminer dans quelle mesure les dépenses relatives à l'échange de renseignements devraient être prises en charge conjointement par les États contractants ou donner lieu à remboursement.

Facteurs influant sur la structure du mécanisme d'échange des renseignements

a) Il convient de reconnaître que les dispositions concernant l'échange de renseignements arrêtées par le pays A et le pays B n'ont pas besoin de correspondre à celles qui auront pu être mises au point entre le pays A et le pays C ou le pays B et le pays C. Ces dispositions doivent surtout permettre de répondre aux besoins des deux pays directement intéressés et il n'y a pas lieu, dans le seul souci d'en assurer l'uniformité formelle, de chercher à les harmoniser à tous égards dans tous les cas. Cependant, il convient de noter qu'une coopération internationale entre les autorités fiscales d'un certain nombre de pays est souvent nécessaire pour prévenir la fraude et l'évasion fiscales sur le plan international; de ce fait, peut-être certains pays jugeront-ils opportun d'élaborer des procédures et des dispositions conventionnelles suffisamment souples pour leur permettre d'élargir leur coopération, de manière à étendre le champ des consultations et les échanges de renseignements à plusieurs pays.

b) Les autorités compétentes devront évaluer l'effet des restrictions que la législation nationale peut imposer à la possibilité d'obtenir des renseignements dans un pays sur celle de les obtenir dans un autre où une telle restriction légale n'existe pas. Supposons par exemple que le pays A demande des renseignements au pays B et que les autorités fiscales de ce dernier puissent s'adresser aux institutions financières de leur pays pour les obtenir, tandis que les autorités fiscales du pays A ne peuvent généralement pas se procurer de renseignements à des fins fiscales auprès de leurs propres institutions financières. Comment la question doit-elle être envisagée dans le pays B? Il convient de noter que l'article 26 permet en ce cas au pays B d'obtenir les renseignements de ses institutions financières et de les transmettre au pays A. Ainsi, la législation interne du pays B concernant le secret fiscal ne l'empêche pas d'obtenir et de transmettre les renseignements demandés s'il juge qu'il y a lieu de le faire. La question de la suite à donner à une telle demande relève par conséquent du jugement du pays B mais pourra peut-être faire l'objet de négociations entre les autorités compétentes. Il est à noter que, dans la pratique, un grand nombre de pays donnent suite à une telle demande en pareille situation, et qu'une telle démarche est en fait utile pour assurer un échange de renseignements efficaces et ainsi éviter la dérobade fiscale. Il faut cependant noter aussi que le pays A, dans la mesure où il désire obtenir de tels renseignements d'autres pays, doit reconnaître qu'il a le devoir de chercher à modifier sa propre législation interne pour renforcer

l'autorité de sa propre administration fiscale dans le pays et pour permettre à cette dernière de donner suite aux demandes d'autres pays.

c) Indépendamment des situations qui se caractérisent par le déséquilibre juridique étudié plus haut, les autorités compétentes devront évaluer les effets d'un éventuel déséquilibre découlant d'autres différences existant dans l'administration fiscale. Ainsi, si le pays A ne peut pas répondre à une demande de renseignements de façon aussi détaillée que le pays B en raison des problèmes pratiques qui se posent dans son administration fiscale, est-ce que les renseignements que les deux pays conviendront d'échanger seront définis en fonction de la situation du pays A? Ou, au contraire – de façon générale ou dans des domaines déterminés – le pays B devra-t-il être disposé à répondre aux demandes de renseignements présentées par le pays A, même dans les cas où ce dernier ne pourrait pas répondre aux demandes analogues que lui adresserait le pays B? Cette question se rapproche de celle qui est examinée au paragraphe précédent et il convient d'y répondre de la même façon.

d) Il convient de noter que l'article 26 n'autorise un pays qui transmet des renseignements à utiliser ses procédures administratives que pour fournir les renseignements au pays qui les demande, même lorsque la personne au sujet de laquelle des renseignements sont demandés n'est pas partie à un différend fiscal dans le pays qui transmet les renseignements. De plus, ce pays peut, aux fins de l'échange de renseignements, utiliser son autorité administrative de la même façon que s'il s'agissait d'appliquer sa propre législation fiscale.

e) Si, de l'avis de l'un des États contractants, le système fiscal en vigueur dans l'autre État ou l'administration fiscale de l'autre État tendent, de façon générale ou dans des situations déterminées, à la discrimination ou à la confiscation, les autorités compétentes devront tenir compte des effets de cette opinion sur le processus d'échange de renseignements. Les éclaircissements qui seront éventuellement donnés en la matière pourraient aboutir à l'inclusion, dans la convention fiscale ou dans la législation interne, de dispositions permettant d'éliminer les réticences éprouvées par le premier pays et favoriser ainsi l'échange de renseignements. On peut citer à titre d'exemple le traitement fiscal des résidents non permanents.

f) Les autorités compétentes devront également évaluer les effets que le processus même d'échange des renseignements peut avoir sur la situation des contribuables des États contractants face à la concurrence. Par exemple si le pays A a conclu avec le pays B une convention fiscale instituant un système d'échange de renseignements,

le pays A devra évaluer les effets entraînés sur le fonctionnement du système du fait que le pays C n'a pas conclu de convention fiscale avec le pays B, de sorte que les sociétés du pays C qui exercent des activités dans le pays B peuvent se trouver, au regard de l'impôt du pays B, dans une situation différente de celle des sociétés du pays A. De la même manière, même s'il existe entre les pays C et B une convention fiscale contenant une disposition relative à l'échange de renseignements, le fait que l'administration fiscale du pays A dispose de pouvoirs plus étendus pour obtenir les renseignements voulus (qui seront échangés avec le pays B) ou est plus efficace ou peut, pour d'autres raisons, obtenir davantage de renseignements que l'administration fiscale du pays C risque de conduire à des disparités analogues au regard de l'impôt. Dans ces conditions, il semble manifeste que, si l'on veut assurer l'application effective des dispositions relatives à l'échange de renseignements, il importe que toutes les administrations fiscales s'efforcent, dans le cadre de la législation interne de chaque pays, de se doter des moyens voulus pour obtenir les renseignements nécessaires et acquièrent, dans l'utilisation de ces renseignements, le haut niveau de compétence que l'on attend d'une administration fiscale efficace et équitable.

Consultations et examen périodiques

25. Étant donné que des divergences d'interprétation et d'application, des difficultés spécifiques et des problèmes et des situations inopinés ne manqueront pas d'apparaître, il est indispensable de prévoir des procédures de consultation efficaces et rapides entre les autorités compétentes. De telles consultations doivent avoir pour objet non seulement de dénouer des situations ou de résoudre des problèmes spécifiques, mais également de procéder à l'examen périodique des activités auxquelles aura donné lieu l'échange de renseignements. Cet examen périodique doit permettre de s'assurer que le système d'échange de renseignements fonctionne avec la rapidité et l'efficacité voulues, qu'il répond aux conditions de base régissant l'application de la convention, et qu'il favorise comme il convient le respect des dispositions énoncées dans la convention ainsi que des dispositions législatives internes de chacun des deux pays.

B. COMMENTAIRE SUR LES PARAGRAPHES DE L'ARTICLE 26

Paragraphe 1

26. Comme on l'a indiqué plus haut, ce paragraphe reprend toutes les dispositions du paragraphe 1 de l'article 26 du Modèle de convention de

l'OCDE et comporte en outre trois adjonctions. Le commentaire de l'OCDE sur ce paragraphe, libellé comme suit, lui est donc applicable :

« La première phrase du paragraphe énonce la principale règle concernant l'échange de renseignements. Les autorités compétentes des États contractants échangeront les renseignements nécessaires pour appliquer correctement les dispositions de la Convention ou celles de la législation interne des États contractants relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus dans ces États, même s'il n'y a pas, dans ce dernier cas, à appliquer un article particulier de la Convention. Certains États remplacent "nécessaires" par "utiles" dans leurs conventions bilatérales, car ils estiment que cette modification exprime mieux le sens de cette disposition; de l'avis du Comité des affaires fiscales, l'un ou l'autre de ces adjectifs peut être utilisé dans ce contexte. Afin que l'échange de renseignements reste dans le cadre de la Convention, une limitation est posée en ce sens que les renseignements ne devront être communiqués que dans la mesure où l'imposition prévue par la législation interne n'est pas contraire à celle-ci. On peut citer par exemple, le cas où est demandée l'imposition d'une taxe de vente : cette demande n'a pas à être honorée du fait que cette taxe ne relève pas de la Convention. » [par. 5]

« Les exemples suivants pourront éclairer le principe exposé au paragraphe 5 ci-dessus. Dans tous ces cas, un échange de renseignements peut intervenir au titre du paragraphe 1. » [par. 6]

« Application de la Convention

a) Aux fins d'application de l'article 12, l'État A où réside le bénéficiaire demande à l'État B où réside le débiteur des renseignements concernant le montant des redevances versées.

b) À l'inverse, pour accorder l'exonération prévue à l'article 12, l'État B demande à l'État A si la personne qui reçoit les sommes payées est effectivement un résident de ce dernier État et le bénéficiaire effectif des redevances.

c) Il pourra de même être nécessaire de demander des renseignements lorsqu'on veut répartir de façon appropriée les bénéfices imposables entre des entreprises associées situées dans des États différents, ou ajuster les bénéfices apparaissant dans les comptes d'un établissement stable situé dans un État et dans ceux du siège central situé dans l'autre État (art. 7, 9, 23 A et 23 B). » [par. 7]

« Application de la législation interne

a) Une société de l'État A fournit des marchandises à une société indépendante de l'État B. L'État A désire connaître par l'État B le prix payé pour les marchandises par la société de l'État B, afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne.

b) Une société de l'État A vend des marchandises à une société de l'État B par l'intermédiaire d'une société de l'État C (qui peut être un pays à faible imposition). Les sociétés en question sont ou non associées. Aucune convention n'a été conclue entre l'État A et l'État C, pas plus qu'entre l'État B et l'État C. En vertu de la convention conclue entre A et B, l'État A, afin de pouvoir appliquer correctement les dispositions de sa législation interne aux bénéfices réalisés par la société située sur son territoire, demande à l'État B le prix payé pour les marchandises par la société de l'État B.

c) Aux fins de l'imposition d'une société sur son territoire, l'État A demande à l'État B, en vertu de la convention conclue entre eux, des renseignements sur le prix demandé par une société, ou un groupe de sociétés, de l'État B avec laquelle ou lesquelles la société de l'État A n'a pas de relations d'affaires, afin de pouvoir vérifier directement par comparaison les prix demandés par la société de l'État A (par exemple, les prix demandés par une société ou un groupe de sociétés occupant une position dominante). Il convient de noter que, dans ce cas, l'échange de renseignements pourrait être difficile et délicat, à cause en particulier des dispositions de l'alinéa c) du paragraphe 2 concernant les secrets industriels, commerciaux et autres.» [par. 8]

« La règle énoncée au paragraphe 1 permet de procéder à un échange de renseignements de trois façons différentes :

a) Sur demande, pour un cas précis, étant bien entendu qu'il faut utiliser tout d'abord les sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne, avant de présenter la demande de renseignements à l'autre État;

b) Automatiquement, par exemple quand les renseignements sur une ou plusieurs catégories de revenus ayant leur source dans un État contractant et encaissés dans l'autre État contractant, sont transmis systématiquement à l'autre État...

c) Spontanément, par exemple, lorsqu'un État a obtenu au cours de certaines enquêtes des renseignements qu'il suppose présenter un intérêt pour l'autre État. » [par. 9]

« Les autorités compétentes des États contractants peuvent décider de la manière dont il sera en définitive procédé à l'échange de renseignements prévu par la Convention. » [par. 10]

« Une procédure d'assistance mutuelle n'est applicable entre les administrations fiscales que si chacune d'elles est assurée que l'autre considérera comme confidentiels les renseignements qu'elle aura reçus du fait de leur coopération. En même temps, le maintien du secret dans l'État contractant auquel les renseignements sont communiqués relève de la législation interne. C'est pourquoi il est prévu au paragraphe 1 que les renseignements communiqués conformément aux dispositions de la Convention seront tenus secrets dans l'État qui les reçoit de la même manière que les renseignements obtenus conformément à la législation interne de cet État. Les sanctions applicables en cas de violation du secret dans cet État seront celles qui sont prévues par la législation administrative et pénale de cet État. » [par. 11]

« Les renseignements obtenus ne peuvent être communiqués qu'aux personnes et autorités concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts à l'égard desquels l'échange de renseignements est autorisé en vertu de la première phrase du paragraphe, par les procédures et poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Il s'ensuit que les renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable, à son représentant ou à des témoins. Les renseignements reçus par un État contractant ne peuvent être utilisés par ces personnes ou autorités qu'aux fins indiquées au paragraphe 1. S'il paraît à l'État qui les reçoit que les renseignements présentent de l'intérêt pour d'autres fins que celles qui sont mentionnées précédemment, cet État ne peut utiliser les renseignements pour ces autres fins, mais il doit recourir aux moyens appropriés (par exemple, s'il s'agit d'un délit non fiscal, il doit invoquer une convention d'assistance judiciaire). » [par. 12]

« En vertu de cet article, les renseignements ne peuvent pas être divulgués aux autorités qui exercent des fonctions générales de supervision de l'administration de l'État contractant et que les questions fiscales ne concernent pas spécifiquement. Les pays Membres peuvent cependant convenir, dans leurs négociations

bilatérales, que ces renseignements pourront être divulgués aux autorités en question. » [par. 12.1]

« Comme on l'a indiqué ci-dessus, les renseignements obtenus peuvent être communiqués aux personnes et autorités mentionnées, mais il n'en résulte pas que celles-ci peuvent les dévoiler dans des audiences judiciaires publiques ou dans les décisions qui font apparaître le nom du contribuable. Toutefois, la dernière phrase du paragraphe ouvre la porte à cette possibilité. Lorsque des renseignements sont utilisés au cours d'audiences judiciaires publiques ou dans des jugements et sont ainsi rendus publics, il est évident que l'on peut dès lors tirer ces renseignements des dossiers ou des jugements du tribunal pour servir à d'autres fins et même éventuellement à titre de preuve. Mais ceci n'entraîne pas que les personnes et autorités visées au paragraphe 1 sont autorisées à fournir sur demande les renseignements complémentaires qu'elles auraient reçus. Si l'un des deux États contractants, ou les deux, s'opposent à ce que les renseignements soient ainsi rendus publics par les tribunaux, ou à ce que ces renseignements, lorsqu'ils ont été ainsi rendus publics, soient utilisés à d'autres fins, parce que la procédure normale suivant leur législation interne ne le permet pas, ils devront l'indiquer expressément dans leur convention. » [par. 13]

27. Au sujet des adjonctions apportées au paragraphe 1 de l'article 26 du Modèle de convention de l'OCDE, le Groupe a noté qu'au paragraphe 1, la mention de la « fraude » ou de « l'évasion fiscale » a pour but d'appeler l'attention sur l'importance des échanges de renseignements qui aideraient les parties à la convention à lutter contre ces pratiques. Comme un certain nombre de pays se préoccupent de recueillir des renseignements pour faciliter l'application de dispositions réglementaires spécifiques contre la dérobade fiscale et que d'autres recherchent des renseignements qui les aideront à déceler d'autres formes de cette évasion « légale », le Groupe a jugé opportun d'inclure, dans la dernière phrase du paragraphe 1, une référence aux échanges de renseignements concernant la dérobade fiscale dans les cas où les parties à la convention le jugent opportun. Dans la même phrase, la mention des consultations visant à instaurer des conditions, des méthodes et des techniques appropriées est destinée à permettre aux parties à la convention d'élaborer les modalités des échanges de renseignements entre elles.

28. Au cours de la discussion, des experts de pays en développement ont fait observer que la prolifération de sociétés transnationales ainsi que le perfectionnement et la complexité de plus en plus poussés des

formes que revêtent les opérations commerciales internationales entraînent l'intensification de la fraude et de l'évasion fiscales. On a exprimé l'avis que cette situation a peut-être atteint le point où elle risque d'annuler totalement les effets des conventions visant à éviter la double imposition et amène à se demander s'il ne conviendrait pas de prendre des mesures complémentaires en dehors du cadre fourni par ces conventions. Un expert d'un des pays en développement, appuyé par d'autres experts de ces pays, a suggéré que le moyen le plus rapide et le plus efficace d'assurer l'échange de renseignements nécessaires pour lutter avec succès contre la fraude fiscale consisterait à conclure un accord multilatéral traitant spécifiquement de l'échange de renseignements et de l'assistance mutuelle en matière d'administration fiscale.

29. En examinant les problèmes liés aux paradis fiscaux, le Groupe a estimé que, pour se protéger contre la manipulation frauduleuse des avantages procurés par les conventions, il conviendrait d'envisager, au cours de négociations bilatérales, l'insertion d'un article distinct qui pourrait se lire comme suit :

« Chacun des États contractants doit s'employer à recouvrer, pour le compte de l'autre État contractant, les montants des contributions imposées par cet autre État contractant, dans la mesure nécessaire pour éviter que toute exonération ou réduction d'impôt consentie aux termes de la présente convention par cet autre État contractant ne profite à des personnes n'ayant pas droit à ces avantages. »

Paragraphe 2

30. Ce paragraphe reprenant le paragraphe 2 de l'article 26 du Modèle de convention de l'OCDE, le commentaire de l'OCDE sur ce paragraphe, libellé comme suit, lui est pleinement applicable :

« Ce paragraphe contient certaines limitations à la règle principale en faveur de l'État requis. Tout d'abord, le paragraphe précise qu'un État contractant, lorsqu'il communiquera des renseignements à l'autre État contractant, ne sera pas tenu d'aller au-delà des limites prescrites par sa propre législation et par sa pratique administrative. Néanmoins, les types de mesures administratives autorisées en ce qui concerne les impôts de l'État requis doivent être utilisés même s'ils ne le sont qu'en vue de fournir des renseignements à l'autre État contractant. De même, les dispositions internes concernant le secret fiscal ne peuvent être interprétées comme faisant obstacle à l'échange de

renseignements visé par le présent article. Les autorités de l'État requérant, comme on l'a mentionné, doivent considérer comme confidentiels les renseignements communiqués en vertu du présent article. Un État contractant qui est tenu en vertu de sa législation nationale d'aviser le contribuable qu'un échange de renseignements est envisagé devrait informer par écrit ses partenaires qu'il est soumis à cette obligation et quelles conséquences en découlent pour ses obligations en matière d'assistance mutuelle. » [par. 14]

« En outre, l'État requis n'a pas à prendre des mesures administratives qui ne seraient pas autorisées par la législation ou les pratiques de l'État requérant, ni à communiquer des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de la législation ou dans le cadre de la pratique administrative normale de l'État requérant. Il s'ensuit qu'un État contractant ne pourra se prévaloir du système de renseignements de l'autre État contractant si ce système est plus étendu que le sien propre. » [par. 15]

« Doivent être considérés comme pouvant être obtenus suivant la pratique administrative normale les renseignements dont disposent les autorités fiscales ou que celles-ci peuvent obtenir par application de la procédure normale d'établissement de l'impôt, qui peut inclure des recherches spéciales ou un examen particulier de la comptabilité du contribuable ou de tierces personnes, lorsque les autorités fiscales procéderaient à des recherches ou à un examen similaire pour leur propre compte. En d'autres termes, l'État requis doit rassembler les renseignements nécessaires à l'autre État dans les mêmes conditions que s'il s'agissait d'appliquer ses propres règles d'imposition, sous la réserve indiquée au paragraphe 15 ci-dessus. » [par. 16]

« Dans les cas visés aux paragraphes ci-dessus, l'État requis est libre de refuser de fournir les renseignements. Toutefois, s'il communique les renseignements demandés, il reste dans le cadre de l'accord sur l'échange de renseignements prévu par la Convention; on ne pourra donc faire valoir que cet État a manqué à l'obligation du secret. » [par. 17]

« Si la structure des systèmes de renseignements des deux États contractants est très différente, les conditions posées aux alinéas a) et b) du paragraphe 2 auront pour effet que les États contractants auront très peu de renseignements, et parfois aucun, à échanger. Dans ce cas, les États contractants peuvent juger

approprié d'élargir le champ d'application de l'échange de renseignements. » [par. 18]

« En dehors des limitations mentionnées plus haut, l'alinéa c) du paragraphe 2 contient une réserve au sujet de la communication de certains renseignements qui ont un caractère confidentiel. Il convient de ne pas donner un sens trop large à la notion de secret dont il est question audit alinéa. Avant d'invoquer ces dispositions, un État contractant devra apprécier avec soin si les intérêts du contribuable en justifient réellement l'application. Sinon, il est évident qu'une interprétation trop large de cette clause rendrait en bien des cas inefficace l'échange de renseignements prévu par la Convention. Les observations faites ci-dessus au paragraphe 17 sont également valables dans ce cas. L'État requis dispose d'un certain pouvoir d'appréciation pour refuser, dans le but de protéger les intérêts de ses contribuables, les renseignements demandés, mais s'il les fournit délibérément, le contribuable ne peut invoquer une infraction aux règles du secret. Les États contractants ont toute latitude de compléter la liste des dérogations à l'obligation de fournir des renseignements qui figurent à l'alinéa c), par exemple les renseignements couverts par le secret bancaire. On a aussi jugé nécessaire de prévoir une limitation en ce qui concerne les renseignements qui ont trait aux intérêts vitaux de l'État lui-même. À cette fin, il est stipulé que les États contractants n'ont pas à fournir des renseignements dont la communication serait contraire à l'ordre public. » [par. 19]

31. À la huitième réunion du Groupe d'experts, tenue en décembre 1997, plusieurs experts ont fait observer que dans certaines conventions figuraient à l'article 26 des dispositions d'assistance en matière de recouvrement des impôts, bien que ce ne soit le cas ni dans le Modèle de convention des Nations Unies ni dans celui de l'OCDE. Le Groupe a décidé d'étudier, lorsqu'il examinerait l'article 26, s'il y aurait lieu d'inclure dans le Modèle ou dans les commentaires une disposition à cet effet. Il s'est rangé à l'avis d'un expert d'un pays développé, et décidé d'inclure dans les commentaires, pour que les États contractants puissent l'envisager lors de leurs négociations bilatérales, le texte ci-après.

« Assistance en matière de recouvrement d'impôt

1. Les États contractants conviennent de se prêter mutuellement assistance et appui, dans le respect de leur législation ou pratique administrative respectives, pour le

recouvrement des impôts mentionnés dans la présente Convention et des éventuels impôts supplémentaires, majorations, pénalités pour paiement tardif, intérêts et frais associés.

2. L'État requis met en recouvrement les créances fiscales de l'État requérant, sur la demande de ce dernier, selon la législation et la pratique administrative qu'il applique au recouvrement de ses propres créances. Ces créances ne bénéficient toutefois d'aucune priorité dans l'État requis, et ne peuvent être recouvrées par emprisonnement pour dettes du débiteur. L'État requis n'est pas tenu de prendre des mesures exécutoires qui ne sont pas prévues dans la législation de l'État requérant.

3. Les dispositions du paragraphe 2 ne sont applicables qu'aux créances fiscales qui font l'objet d'un instrument en permettant la mise en recouvrement dans l'État requérant et, sauf accord contraire entre les autorités compétentes, qui ne font pas l'objet d'un recours.

Toutefois, lorsque la créance est liée à l'obligation fiscale d'une personne imposée en tant que non-résident de l'État requérant, le paragraphe 2 n'est applicable, sauf accord contraire entre les autorités compétentes, que si la créance n'est plus susceptible de recours.

4. L'obligation d'entraide pour le recouvrement de créances fiscales concernant une personne décédée ou sa masse successorale est limitée à la valeur de cette masse successorale ou des biens acquis par chacun des bénéficiaires de la succession, selon que la créance est à recouvrer par prélèvement sur la succession, ou auprès desdits bénéficiaires.

5. L'État requis n'est pas tenu d'accéder à la demande dans les cas suivants :

a) Si l'État requérant n'a pas épuisé tous les moyens dont il dispose sur son propre territoire, à l'exception des cas où le recours à ces moyens entraînerait des difficultés disproportionnées;

b) S'il estime que la créance fiscale est contraire aux dispositions de la présente Convention ou de toute autre convention à laquelle les deux États contractants sont parties, et dans la mesure où il considère que c'est le cas.

6. La demande d'assistance administrative pour le recouvrement d'une créance fiscale doit être assortie des pièces suivantes :

a) Attestation que la créance est relative à un impôt visé par la Convention, et remplit les conditions énoncées au paragraphe 3;

b) Copie officielle de l'instrument autorisant la mise en recouvrement dans l'État requérant;

c) Toute autre pièce nécessaire pour la mise en recouvrement;

d) Le cas échéant, copie certifiée confirmant toute décision connexe émanant d'une instance administrative ou d'un tribunal.

7. L'État requérant indique le montant de la créance fiscale à recouvrer, dans sa propre monnaie et dans celle de l'État requis. Le taux de change à utiliser à cette fin est le dernier prix de vente obtenu sur la ou les place(s) boursière(s) les plus représentative(s) de l'État requis. Tous les montants recouverts par l'État requis sont virés à l'État requérant dans la monnaie de l'État requis. Le virement est effectué dans un délai d'un mois à compter du recouvrement.

8. Sur la demande de l'État requérant, l'État requis, dans la mesure où sa législation et sa pratique administrative l'y autorisent, prend des mesures conservatoires en vue du recouvrement d'un montant de l'impôt, même si la créance fait l'objet d'un recours ou n'est pas encore visée par un instrument permettant le recouvrement.

9. L'instrument permettant le recouvrement dans l'État requérant, le cas échéant et dans le respect des dispositions en vigueur dans l'État requis, est, dès que possible après la date de réception de la demande d'assistance, accepté, reconnu, complété ou remplacé par un instrument autorisant l'État requis à mettre la créance en recouvrement.

10. Les questions relatives à la période au-delà de laquelle une créance fiscale ne peut être recouvrée sont régies par la législation de l'État requérant. La demande d'assistance précise tous les détails voulus concernant ladite période. »

Article 27
MEMBRES DES MISSIONS DIPLOMATIQUES
ET DES POSTES CONSULAIRES

L'article 27 du Modèle de convention des Nations Unies reprenant l'article 27 du Modèle de convention de l'OCDE, le commentaire de l'OCDE sur cet article, libellé comme suit, lui est applicable :

« Cette clause a pour but de donner aux membres des missions diplomatiques et postes consulaires la garantie qu'en vertu des dispositions d'une convention de double imposition, ils bénéficieront d'un traitement au moins aussi favorable que celui auquel ils ont droit conformément au droit international ou à des accords internationaux particuliers. » [par. 1]

« L'application simultanée des clauses d'une convention de double imposition et des privilèges diplomatiques et consulaires conférés en vertu des règles générales du droit international ou d'un accord international particulier peut, dans certaines circonstances, avoir pour résultat de dispenser les intéressés, dans les deux États contractants, de l'impôt qu'ils auraient dû autrement acquitter. On peut, à titre d'exemple, prendre le cas d'un agent diplomatique accrédité par l'État A auprès de l'État B et qui perçoit des redevances ou des dividendes ayant leur source dans l'État A; conformément au droit international, il ne sera pas soumis à l'impôt dans l'État B au titre de ces revenus et il peut également, en tant que résident de l'État B, en vertu de dispositions de la convention bilatérale conclue entre les deux États, avoir droit à une exonération ou à une réduction de l'impôt sur le revenu perçu par l'État A. Afin d'éviter des dégrèvements d'impôts qu'ils n'avaient pas l'intention d'accorder, les États contractants ont la faculté d'adopter bilatéralement une disposition additionnelle qui pourrait être rédigée dans les termes suivants :

“Dans la mesure où, en raison des privilèges fiscaux dont bénéficient les membres des missions diplomatiques et postes consulaires, en vertu des règles générales du droit international ou aux termes des dispositions d'accords internationaux particuliers, le revenu ou la fortune ne sont pas imposables dans l'État accréditaire, le droit d'imposition est réservé à l'État accréditant.” » [par. 2]

« Dans de nombreux pays membres de l'OCDE, la législation interne dispose que les membres des missions diplomatiques et postes consulaires, lorsqu'ils se trouvent à

l'étranger, sont, du point de vue fiscal, considérés comme des résidents de l'État qui les accrédite. Une nouvelle étape peut être franchie dans les relations bilatérales entre pays membres dont le droit interne comporte des dispositions de ce genre par l'inclusion dans la Convention de règles spécifiques précisant qu'aux fins de la Convention, l'État accréditant est l'État de résidence des membres des missions diplomatiques et des postes consulaires des États contractants. La clause spéciale que l'on propose pourrait être rédigée sous la forme suivante :

“Nonobstant les dispositions de l'article 4, toute personne physique qui est membre d'une mission diplomatique ou d'un poste consulaire d'un État contractant qui est situé dans l'autre État contractant ou dans un État tiers est considérée, aux fins de la Convention, comme un résident de l'État accréditant, à condition :

a) Que, conformément au droit international, elle ne soit pas assujettie à l'impôt dans l'État accréditaire pour les revenus de sources extérieures à cet État ou pour la fortune située en dehors de cet État, et

b) Qu'elle soit soumise dans l'État accréditant aux mêmes obligations, en matière d'impôts sur l'ensemble de son revenu ou de sa fortune, que les résidents de cet État.” » [par. 3]

« En vertu du paragraphe 1 de l'article 4²⁴, les membres des missions diplomatiques et postes consulaires d'un État tiers accrédités auprès d'un État contractant, ne sont pas considérés comme des résidents de l'État accréditaire s'ils ne sont soumis dans cet État qu'à une imposition limitée (cf. par. 8 des Commentaires sur l'article 4). Cette observation est également valable pour les organisations internationales établies dans un État contractant et pour leurs fonctionnaires, car ils bénéficient en général de certains privilèges fiscaux, soit en vertu de la convention ou du traité instituant l'organisation, soit en vertu d'un traité spécial conclu entre l'organisation et l'État où elle est établie. Les États contractants qui souhaiteraient régler expressément ces cas ou qui voudraient prévenir des avantages fiscaux inopportuns peuvent ajouter la clause suivante à cet article :

²⁴ Ce paragraphe n'est pas applicable aux conventions bilatérales où la dernière phrase du paragraphe 1 de l'article 4 est omise.

“La Convention ne s’applique pas aux organisations internationales, à leurs organes ou à leurs fonctionnaires, ni aux personnes qui sont membres d’une mission diplomatique ou d’un poste consulaire d’un État tiers, lorsqu’ils se trouvent sur le territoire d’un État contractant et ne sont pas traités comme des résidents dans l’un ou l’autre État contractant en matière d’impôts sur le revenu ou sur la fortune.”

En d’autres termes, les organisations internationales, leurs organes ou leurs fonctionnaires qui ne sont imposables dans un État contractant qu’en raison de leur revenu de sources situées dans cet État, ne devront pas bénéficier de la Convention. » [par. 4]

« Bien que les fonctionnaires consulaires honoraires ne puissent tirer des dispositions de cet article les privilèges auxquels ils n’ont pas droit en vertu des règles générales du droit international (il n’existe ordinairement d’exonération fiscale que pour les paiements que les consuls honoraires reçoivent afin de couvrir les dépenses qu’ils engagent pour le compte de l’État accréditant), les États contractants ont la faculté d’exclure expressément, par accord bilatéral, les fonctionnaires consulaires honoraires de l’application de l’article. » [par. 5]

Commentaires sur le chapitre VII

DISPOSITIONS FINALES

Articles 28 et 29

ENTRÉE EN VIGUEUR ET DÉNONCIATION

Les articles 28 et 29 du Modèle de convention des Nations Unies reprenant les articles 28 et 29 du Modèle de convention de l'OCDE, le commentaire de l'OCDE sur ces articles, libellé comme suit, leur est applicable :

« Ces dispositions, qui visent la procédure d'entrée en vigueur, de ratification, de dénonciation et de cessation d'application, sont rédigées en vue d'être incorporées dans des conventions bilatérales et correspondent aux règles ordinairement énoncées dans les accords internationaux. » [par. 1]

« Il peut être nécessaire pour certains États contractants d'ajouter au premier paragraphe de l'article 29 une disposition visant à préciser quelles sont les autorités qui doivent donner leur accord à la ratification. D'autres États contractants peuvent convenir que l'article stipule que l'entrée en vigueur intervient après un échange de notes confirmant que les procédures nécessaires à cette entrée en vigueur ont été accomplies par chacun des États. » [par. 2]

« Les États contractants sont libres de convenir que la Convention entrera en vigueur à l'expiration d'une période déterminée suivant l'échange des instruments de ratification ou la confirmation que les procédures nécessaires à cette entrée en vigueur ont été accomplies par chacun des États. » [par. 3]

« Aucune règle n'a été établie au sujet de la date à laquelle les dispositions de la Convention devront s'appliquer ou cesser de s'appliquer, car ces règles dépendront dans une large mesure de la législation interne des États contractants intéressés. Certains États déterminent l'assiette de l'impôt sur le revenu acquis pendant l'année en cours, d'autres sur le revenu perçu au cours de l'année précédente; enfin, d'autres États ont un exercice fiscal différent de l'année civile. En outre, dans certaines conventions, la date prévue pour l'application ou la cessation d'application est différente selon qu'il s'agit d'impôts perçus par retenue à la source ou d'impôts prélevés par voie de rôle. » [par. 4]

COMMENTAIRES SUR LES ARTICLES 28 ET 29

« Comme il est souhaitable que la Convention reste en vigueur au moins pendant un certain temps, l'article concernant la dénonciation prévoit que le préavis de dénonciation ne peut être donné qu'à partir d'une certaine année qui doit être fixée d'un commun accord. Les États contractants sont libres de décider quelle est la première année au cours de laquelle le préavis peut être donné ou même, s'ils le souhaitent, de convenir de ne pas fixer d'année du tout. » [par. 5]

كيفية الحصول على منشورات الأمم المتحدة

يمكن الحصول على منشورات الأمم المتحدة من المكتبات ودور التوزيع في جميع أنحاء العالم . استعلم عنها من المكتبة التي تتعامل معها أو اكتب إلى : الأمم المتحدة ، قسم البيع في نيويورك أو في جنيف .

如何购取联合国出版物

联合国出版物在全世界各地的书店和经售处均有发售。请向书店询问或写信到纽约或日内瓦的联合国销售组。

HOW TO OBTAIN UNITED NATIONS PUBLICATIONS

United Nations publications may be obtained from bookstores and distributors throughout the world. Consult your bookstore or write to: United Nations, Sales Section, New York or Geneva.

COMMENT SE PROCURER LES PUBLICATIONS DES NATIONS UNIES

Les publications des Nations Unies sont en vente dans les librairies et les agences dépositaires du monde entier. Informez-vous auprès de votre libraire ou adressez-vous à : Nations Unies, Section des ventes, New York ou Genève.

КАК ПОЛУЧИТЬ ИЗДАНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ

Издания Организации Объединенных Наций можно купить в книжных магазинах и агентствах во всех районах мира. Наводите справки об изданиях в вашем книжном магазине или пишите по адресу: Организация Объединенных Наций, Секция по продаже изданий, Нью-Йорк или Женева.

COMO CONSEGUIR PUBLICACIONES DE LAS NACIONES UNIDAS

Las publicaciones de las Naciones Unidas están en venta en librerías y casas distribuidoras en todas partes del mundo. Consulte a su librero o dirijase a: Naciones Unidas, Sección de Ventas, Nueva York o Ginebra.
