



Conseil économique et social

Distr. générale
2 août 2012
Français
Original : anglais

Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale

Huitième session

Genève, 15-19 octobre 2012

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

Examen de questions de fond liées à la coopération internationale en matière fiscale : révision du Modèle de convention fiscale des Nations Unies (état d'avancement de la révision de 2011, publication, etc.)

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

Note du Secrétariat

Introduction

1. On trouvera dans la présente note un bref résumé des articles du *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* (ci-après *Modèle de convention des Nations Unies*)¹; cette note ne reflète pas les positions officielles prises par l'Organisation des Nations Unies ou par le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale (ci-après le Comité) pour ce qui est de l'interprétation et de l'application des dispositions du *Modèle de convention des Nations Unies*. Il s'agit au contraire de donner un résumé informel de chaque article, qui montre brièvement sa portée, indique les principaux points où le texte de l'article ou du commentaire ont été mis à jour dans la révision la plus récente (2011) et indique les différences pertinentes par rapport à l'article correspondant du *Modèle de convention fiscale* concernant le revenu et la fortune² de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) (ci-après appelé *Modèle de convention de l'OCDE*), l'autre principal modèle de convention fiscale.

* E/C.18/2012/1.

** Y compris les principaux changements consignés dans la révision de 2011.

¹ Publication des Nations Unies (New York, 2011). Peut être consulté à l'adresse suivante : http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf.

² Paris, OCDE, 1^{er} septembre 2010.



2. Les divers modèles de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions s'efforcent de résoudre le problème qui tient au fait que, en droit international économique, aussi bien le pays où a lieu un investissement ou où sont produits des biens et des services (« le pays de la source ») que le « pays de résidence » de l'investisseur ou du fournisseur de biens et de services peuvent légitimement imposer les bénéfices ainsi obtenus. Cela peut faire problème car la plupart des États, en droit interne, prélèvent *à la fois* un impôt à la source et un impôt dans le pays de résidence, et la double imposition qui en résulte peut avoir des conséquences défavorables, par exemple une diminution de l'investissement entre les deux pays.

3. Le droit interne peut résoudre certains des problèmes liés à la double imposition, mais pas aussi complètement que le ferait un accord international, et sans la certitude et la solennité d'un tel accord. Toutes les conventions concernant les doubles impositions cherchent donc à éviter les doubles impositions qui résultent de cette concurrence des droits de prélever l'impôt : elles prévoient en particulier que l'État de résidence doit généralement tenir compte de l'impôt déjà payé dans l'État de la source comme le prévoit la convention, et ne peut conserver que des droits d'imposition résiduels, de sorte que, pour toute convention fiscale, l'un des principaux problèmes est de savoir quelle proportion des droits de l'État de la source de prélever un impôt doit être préservée.

4. L'introduction au Modèle de convention des Nations Unies a été complètement révisée en 2011. Elle ne traite pas l'historique de la question de façon aussi détaillée que la version précédente du Modèle de convention³ (achevé pour l'essentiel en 1999 puis publié en 2001), mais replace clairement le Modèle de convention et le rôle du Comité dans le processus du financement du développement.

5. Le paragraphe 4 de l'introduction à la Convention note en particulier que le Consensus de Monterrey de 2002 issu de la Conférence internationale sur le financement du développement⁴ et la Déclaration de Doha de 2008 sur le financement du développement : document final de la Conférence internationale de suivi sur le financement du développement chargée d'examiner la mise en œuvre du Consensus de Monterrey⁵ reconnaissent l'importance particulière de la coopération internationale en matière fiscale pour encourager l'investissement de développement et mobiliser au mieux les ressources intérieures, notamment en évitant l'évasion fiscale. Cet « équilibre » entre l'idée d'encourager l'investissement comme voie d'accès au développement d'une part et, de l'autre, la volonté de s'assurer que les avantages fiscaux de cet investissement sont bien disponibles pour financer le développement est au cœur du processus du financement du développement et de l'objet du Modèle de convention.

³ Publication des Nations Unies, numéro de vente : F.01.XVI.2. À consulter aussi à l'adresse suivante : http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=ST/ESA/PAD/SER.E/21&Lang=F.

⁴ *Rapport de la Conférence des Nations Unies sur le développement du financement, Monterrey (Mexique, 18-22 mars 2002)* (publication des Nations Unies, numéro de vente : F.02.II.A.7), chap. I, résolution 1, annexe.

⁵ Résolution 63/239 de l'Assemblée générale, annexe.

Article 1 : Personnes visées

6. L'article 1 stipule que la convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou de deux États contractants. Le terme « personne » est défini de façon très large à l'alinéa a) du paragraphe 1 de l'article 3 et inclut les personnes physiques, les sociétés et tous autres groupements de personnes.

7. Ces dernières années, l'article 1 du Modèle de convention des Nations Unies a été discuté de façon approfondie par le Comité dans le contexte de la lutte contre l'utilisation abusive des conventions fiscales. En raison de ce travail, le commentaire a été modifié en 2011 pour donner de nouvelles directives sur cette question, dans l'esprit du débat relaté dans le commentaire du Modèle de convention de l'OCDE.

8. Le commentaire sur l'article 1 du Modèle de convention des Nations Unies note par exemple que le Comité constate que pour que les conventions fiscales remplissent leur rôle, il est important de préserver un équilibre entre la nécessité, pour les administrations fiscales, de protéger leurs recettes fiscales des conséquences d'une utilisation abusive des dispositions des conventions fiscales et la nécessité d'assurer la certitude juridique et de protéger les attentes légitimes des contribuables⁶.

9. Le commentaire s'accorde également avec le commentaire de l'OCDE, à savoir que les États n'ont pas à octroyer les avantages d'une convention sur les doubles impositions lorsque des opérations qui représentaient un recours abusif aux dispositions à la convention ont été exécutées⁷.

10. Sur ce point, le commentaire se poursuit comme suit :

25. En vertu de ce principe directeur, les avantages d'une convention sur les doubles impositions ne doivent pas être accordés :

- Quand l'un des objectifs principaux de certaines transactions ou opérations est d'obtenir une position fiscale plus avantageuse; et
- Lorsque l'octroi de cet avantage serait contraire à l'objet des dispositions pertinentes.

26. Ces deux éléments se retrouvent de même souvent, expressément ou implicitement, dans les règles et doctrines fiscales générales de la lutte contre l'évasion fiscale élaborées dans divers pays.

27. Pour réduire au minimum l'incertitude qui pourrait résulter de l'application de cette démarche, il importe que ce principe directeur soit appliqué sur la base d'une constatation objective des faits, et non pas seulement sur l'intention présumée des parties. Ainsi, pour déterminer si le principal objectif des transactions ou opérations concernées est d'obtenir une situation fiscale plus avantageuse, il faut se baser sur tous les faits et circonstances objectifs afin de déterminer si, en l'absence de ces avantages fiscaux, un contribuable raisonnable aurait conclu les mêmes transactions ou opérations.

⁶ Commentaire de l'article 1, par. 9.

⁷ Par. 22.

Article 2 : Impôts visés

11. L'article 2 concerne les impôts couverts par la convention et est semblable à l'article correspondant du Modèle de convention de l'OCDE. Le paragraphe 1 de l'article 2 dispose, en termes généraux, que les impôts couverts par la convention sont « les impôts sur le revenu et sur la fortune », définis plus précisément au paragraphe 2. Selon le paragraphe 1 de l'article 2, la convention s'applique aux impôts visés, quelles que soient l'autorité officielle⁸ qui prélève l'impôt et la méthode de prélèvement. Le commentaire sur le paragraphe 2 de l'article 2 précise bien que la définition n'englobe pas les cotisations de sécurité sociale. Le paragraphe 3 donne une liste spécifique mais non exhaustive d'impôts devant être expressément couverts par la convention.

12. Le paragraphe 4 de l'article 2 tient compte de l'application dynamique des traités, en disposant que la convention s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature de la convention. Le paragraphe 4 dispose aussi que les autorités compétentes des États contractants se communiquent les modifications importantes apportées à leurs législations fiscales respectives.

Article 3 : Définitions générales

13. Le paragraphe 1 de l'article 3 comporte plusieurs définitions *générales* nécessaires pour comprendre et appliquer la Convention. Le paragraphe 2 de l'article 3 dispose que toute expression qui n'y est pas définie a le sens que lui attribue le droit de l'État contractant concernant les impôts auxquels s'applique la Convention (c'est-à-dire l'État qui accorde les avantages de la convention fiscale) à moins que le contexte n'exige une interprétation différente, si par exemple l'État contractant accorde à une expression dans son droit interne un sens qui s'écarte d'une interprétation internationale unique.

14. Le paragraphe 2 de l'article 3 tient compte du fait que toutes les questions de définition ne peuvent être traitées de façon adéquate durant la durée d'existence et de validité d'un traité sans que l'on fasse référence à une législation potentiellement plus souple et mieux adaptée des États contractants, et du fait que des traités qui définiraient tous les termes risqueraient d'être trop compliqués et trop difficiles à négocier.

Article 4 : Résident

15. Le paragraphe 1 de l'article 4 définit l'expression « résident d'un État contractant », qui désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujéti 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. Le but de cette disposition est de tenir compte des diverses formes de relations à un État, qui constituent la base de la résidence fiscale en vertu du droit interne, les contribuables n'étant donc pas limités aux personnes qui sont « domiciliées » dans un pays donné. L'article est un moyen de résoudre les cas

⁸ En d'autres termes, c'est l'État lui-même, ses subdivisions politiques ou les autorités locales.

ambigus de double résidence des personnes physiques mentionnées au paragraphe 2 et des entreprises et autres entités couvertes par le paragraphe 3.

16. Il peut y avoir résidence double quand deux États appliquent des critères différents (dans les limites du paragraphe 1) ou interprètent différemment un critère dans la détermination du lieu de résidence du contribuable. Pour résoudre un conflit de double résidence s'appliquant à une *personne physique*, le paragraphe 2 donne une liste de plusieurs critères, par ordre décroissant de pertinence (résidence permanente, centre des intérêts vitaux du contribuable, séjour habituel et enfin nationalité). La « procédure d'accord mutuel » définie à l'article 25 est utilisée dans les cas où même le critère de la nationalité ne permet pas de résoudre certains cas de double résidence.

17. Dans une situation de double résidence d'une personne morale (par exemple une *entreprise*) par opposition à une personne physique, elle sera considérée comme résidente de l'État où se trouve sa direction effective.

18. Le « lieu de direction effective » n'est pas défini dans le Modèle de convention des Nations Unies, bien que le commentaire évoque des circonstances qui peuvent être prises en compte à ce sujet (par exemple, le lieu où l'entreprise est effectivement gérée et contrôlée).

Article 5 : Établissements stables

19. L'article 5 définit la notion d'établissement stable; elle désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. La notion d'établissement stable est utilisée dans les traités fiscaux surtout aux fins de déterminer le droit d'un État de prélever un impôt sur les bénéfices d'une entreprise d'une partie au traité. De façon générale, l'article exige un certain niveau d'activité économique dans l'État de la source pour qu'un établissement puisse être considéré comme stable : cela permet aux investisseurs potentiels de « tâter le terrain » avant de réaliser un investissement important, et cela est considéré comme un moyen de créer un climat favorable aux investissements.

20. Si l'État de la source prélève un impôt sur les bénéfices de l'investissement, l'État de l'investisseur étranger doit, pour éviter la double imposition, ce qui est l'objectif du traité, accorder un crédit pour l'impôt payé dans l'État de la source, ou accorder une exonération de l'impôt sur ces bénéfices.

21. Les bénéfices d'une entreprise sont généralement imposables dans l'État de la source dans la mesure où ils peuvent être imputés à l'établissement stable (une exception à ce principe se produit en vertu de la règle « de la force d'attraction limitée » évoquée à l'article 7, comme on le verra plus loin). Le degré d'activité économique considéré comme nécessaire pour que l'établissement soit stable dans un pays est à maints égards moins élevé dans le Modèle de convention des Nations Unies que dans le Modèle de convention de l'OCDE, et les différences, notées plus bas, dans la définition du seuil, entre les deux modèles, signifient que le Modèle de convention des Nations Unies préserve, dans l'État de la source, des droits de prélever l'impôt plus étendus que dans le Modèle de convention de l'OCDE.

22. La mise à jour du Modèle de convention des Nations Unies ne modifie pas cette différence essentielle entre les deux modèles. Tout en voyant dans

l'investissement direct étranger un moyen de développement, le Modèle de convention des Nations Unies part de l'hypothèse que pour beaucoup d'États, l'investissement productif peut être réalisé d'une façon qui remplisse au mieux le rôle de développement des conventions fiscales (et plus généralement de la fiscalité) en préservant, aux termes de la convention, un meilleur équilibre entre les différents droits de prélever l'impôt dans l'État de la source.

23. Dans cet esprit, le Modèle de convention des Nations Unies adopte certains des commentaires mis à jour du Modèle de convention de l'OCDE, qui sont considérés comme pertinents pour interpréter et appliquer le Modèle de convention des Nations Unies. S'il en est ainsi, c'est que le Modèle de convention des Nations Unies de 2001 était pour l'essentiel achevé en 1999 tandis que les commentaires les plus récents sur le Modèle de convention de l'OCDE cités figuraient dans la version de 1997. La situation a évolué depuis et des faits nouveaux ont été intégrés de façon que le Modèle de convention des Nations Unies puisse mieux répondre à son objectif, qui est d'aider les pays en développement dans le choix des politiques, les négociations et l'application des traités fiscaux. Ces commentaires précisent également la situation au regard des autres parties prenantes dans les systèmes fiscaux, notamment les contribuables et les conseillers fiscaux.

24. Et surtout, il subsiste une différence marquée dans le traitement de la fiscalité des services dans les deux textes. Le Modèle de convention des Nations Unies retient, à l'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5, la notion d'« établissement stable fournisseur de services » tandis que l'article correspondant du Modèle de convention de l'OCDE n'a rien de semblable⁹. Dans le Modèle de convention des Nations Unies, il existe un établissement stable si une entreprise non résidente « fournit » des services dans l'État de la source pendant plus de 183 jours sur une période continue de 12 mois, pour « le même projet ou un projet connexe ».

25. Le Comité s'emploie actuellement à examiner la fiscalité des services de façon exhaustive et cet important travail permettra d'examiner s'il est justifié ou non de réserver un traitement particulier aux services.

26. S'agissant des différences existant, au titre de l'article 5, dans les deux modèles de convention, la mise à jour de 2011 retient par rapport au Modèle de convention de l'OCDE les différences suivantes :

- Une période d'essai de six mois (et non de 12 mois) pour les établissements stables dans le secteur de la construction et des travaux publics (al. a) du paragraphe 3 de l'article 5);
- Des opérations de livraison peuvent constituer un établissement stable en elles-mêmes (car elles ne sont pas inscrites dans la liste des exclusions, au paragraphe 4 de l'article 5 du Modèle de convention des Nations Unies, contrairement au Modèle de convention de l'OCDE);
- Une situation d'agent dépendant (si l'on considère qu'il existe un établissement stable) peut se produire si l'agent conserve un stock et fait régulièrement des livraisons, même quand cet agent ne dispose pas du pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise (al. b) du paragraphe 5 de l'article 5);

⁹ Toutefois, le commentaire de l'OCDE sur l'article 5 offre une autre solution pour les États qui souhaitent retenir une disposition s'appliquant expressément aux services, au paragraphe 42.23 du commentaire.

- Une entreprise d'assurance d'un État contractant est considérée comme ayant un établissement stable (par. 6 de l'article 5) dans un autre État si elle perçoit des primes sur le territoire de celui-ci ou assure des risques qui y sont encourus.

27. Le commentaire de l'article 5 a été mis à jour à plusieurs égards importants, notamment parce qu'il aborde les questions à propos desquelles les parties qui négocient souhaitent éliminer l'article 14 (services personnels indépendants) et s'appuyer au contraire sur les articles 5 et 7, question que l'on retrouvera plus loin. Cependant, un changement mineur a été apporté à l'article 5 lui-même. L'alinéa b) du paragraphe 3 de l'article 5 a été modifié, et mentionne désormais une période de 183 jours et non de six mois, ce qui permet d'éviter de se demander si une partie d'un mois est considérée comme constituant un mois entier ou non; en outre, la période à retenir, pour déterminer ce seuil « commence ou s'achève désormais pendant l'exercice fiscal concerné ».

Article 6 : Revenus immobiliers

28. Cet article dispose que les revenus qu'un résident tire de biens immobiliers situés dans l'autre État peuvent être imposés par l'État où ils se trouvent. La raison de cette règle est la relation économique étroite entre l'origine du revenu et l'État où se trouve le bien. L'article 6 est le même que l'article 6 du Modèle de convention de l'OCDE, à l'exception d'un changement important introduit dans le Modèle de convention de l'OCDE au moment où l'article 14 a été supprimé.

29. Aux termes du paragraphe 2 de l'article 6, l'expression « biens immobiliers » a le sens que lui attribue le droit de l'État contractant où les biens considérés sont situés. Cependant, cette expression englobe certains actifs et certains droits précis dont la liste est donnée au paragraphe 2 (notamment les revenus de l'agriculture et de la foresterie). Le paragraphe 2 de l'article 6 précise en revanche que les navires, bateaux et aéronefs ne sont *pas* considérés comme des biens immobiliers.

30. Dans le commentaire de l'article, il est souligné que le but poursuivi doit être d'imposer les bénéfiques, et non le revenu brut. Il faut donc tenir compte des dépenses engagées pour produire ce revenu¹⁰.

Article 7 : Bénéfices des entreprises

31. Une fois qu'il est établi qu'il existe un établissement stable, il faut lui attribuer une proportion correcte des bénéfiques pour déterminer la fraction du bénéfice que l'État de la source doit pouvoir imposer. L'article 7 (bénéfices des entreprises) répond à cette question.

32. L'article 7 s'applique aux bénéfiques d'une entreprise en général mais en fait, n'inclut que les bénéfiques qui ne sont pas déjà visés dans l'un quelconque des autres articles de la convention, dont les dispositions ne sont pas affectées par celles du paragraphe 6 de l'article 7.

¹⁰ Au paragraphe 2. Cela n'exclut pas, pourtant, le prélèvement d'un impôt à la source sur le revenu brut; mais dans ce cas le taux doit être moins élevé, afin de tenir compte des dépenses encourues.

33. L'article prévoit que les bénéfices d'une entreprise sont imposés uniquement dans l'État dont l'entreprise est résidente, à moins qu'elle ne réalise des activités dans l'autre État contractant (l'État de la source) dans un établissement stable. Si un établissement stable est jugé exister en vertu des dispositions de l'article 5, l'État de la source peut imposer les bénéfices imputables à cet établissement – et il est généralement entendu que les dépenses encourues doivent être prises en compte dans le calcul des bénéfices imposables de l'entreprise¹¹.

34. L'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies comporte en outre une « règle sur la force d'attraction limitée » qui ajoute à la masse imposable par l'État de la source les bénéfices résultant de certaines transactions similaires menées par l'entreprise dans le même État mais non par le canal de l'établissement stable. L'article 7 du Modèle de convention de l'OCDE retient une conception plus limitée aux fins de l'imposition des bénéfices dans l'État de la source, seuls les bénéfices imputables à l'établissement stable étant retenus.

35. Il ne faut pas exagérer la portée de cette différence car de nombreux États qui utilisent le Modèle de convention des Nations Unies ne retiennent pas cette notion de « force d'attraction limitée »; habituellement, cela tient au fait que dans leur législation fiscale, il ne figure pas de disposition de cette nature et ils n'ont donc pas besoin de préserver les effets de son application dans la convention.

36. S'agissant de la répartition des bénéfices à l'établissement stable, le Modèle de convention des Nations Unies de 2011 n'adopte pas la démarche suivie dans le rapport de l'OCDE de 2008 sur l'imputation des bénéfices aux établissements stables (« L'approche de l'OCDE autorisée », qui se reflète désormais dans la mise à jour de 2010 du Modèle de convention de l'OCDE). Le Comité a en particulier considéré que ce rapport était en conflit direct avec le paragraphe 3 de l'article 7 du Modèle de convention des Nations Unies qui, de façon générale, rejette toute déduction des montants « payés » par un établissement stable à son siège social (en dehors du remboursement des dépenses effectivement encourues)¹².

37. Le Modèle de convention des Nations Unies n'inclut pas de disposition particulière sur les services techniques, de gestion et de consultation et il considère que le revenu de ces services est régi par l'article 7 (ou par l'article 14, dans le cas de la prestation de services personnels indépendants). Le Comité, dans son travail actuel sur les services, examine la question de la taxation des services de cette nature.

Article 8 : Navigation maritime, intérieure et aérienne

38. Cet article se présente sous la forme de deux variantes. Selon la variante A, qui est semblable à l'article 8 du Modèle de convention de l'OCDE, seul l'État où l'entreprise a son « siège de direction effective » a le droit d'imposer les bénéfices provenant des activités de navigation maritime, intérieure et aérienne. Lorsque le siège de direction effective est à bord d'un navire ou d'un bateau, l'article dispose que ce siège est considéré comme situé dans l'État contractant où se trouve le port d'attache de ce navire ou de ce bateau. À défaut de port d'attache, le critère déterminant est le lieu de résidence de l'exploitant du navire ou du bateau.

¹¹ Au paragraphe 3 du commentaire.

¹² Par. 1 du commentaire.

39. La variante B de l'article 8 contient au paragraphe 2 une règle différente (qui n'existe pas dans le Modèle de convention de l'OCDE) en ce qui concerne les bénéfices provenant des activités de navigation internationales. Aux termes de cette disposition, les bénéfices en question peuvent aussi être imposés dans l'autre État, sur une base nette, si les activités qui y sont menées sont « plus qu'occasionnelles ». On a estimé que cette disposition serait éventuellement utile pour les pays en développement ne disposant pas de leur propre secteur de la navigation mais où un trafic régulier assuré par des entreprises étrangères est prévu. En pareil cas, le paragraphe 2 prévoit des règles spéciales concernant cette imposition, devant faire l'objet de négociations entre les États pour permettre aux pays de la source de prélever un impôt approprié sans pour autant exercer un effet dissuasif sur les activités en question¹³.

Article 9 : Entreprises associées

40. L'article 9 est fondé sur l'application du principe de l'assimilation des opérations réalisées entre parties apparentées à des opérations normales, comme c'est le cas de l'article correspondant du Modèle de convention de l'OCDE. Sous réserve des conditions posées dans l'article, des autorités fiscales d'un pays contractant peuvent effectuer, à des fins fiscales, un ajustement des bénéfices déclarés provenant de transactions entre entreprises associées (par exemple, les transactions intragroupe) si celles-ci n'ont pas été réalisées dans des conditions de pleine concurrence¹⁴. C'est ce qu'il convient d'appeler un « ajustement principal », consistant par exemple à relever les bénéfices de A dans une transaction entre A et B. Dans ce cas, l'autre État contractant doit procéder à un ajustement approprié de l'impôt qu'il perçoit (c'est-à-dire, un « ajustement corrélatif », qui consisterait à réduire les bénéfices de B dans la même transaction), à condition qu'il considère cet ajustement justifié.

41. Le paragraphe 3 de l'article 9 du Modèle de convention des Nations Unies dispose que l'obligation, prévue au paragraphe 2, de procéder à un ajustement corrélatif ne s'applique pas dans certaines situations exceptionnelles liées à des cas de fraude, de faute lourde ou de défaillance délibérée.

42. Le paragraphe 3 du commentaire a été modifié en 2011 pour bien préciser que la mention qui est faite dans ce paragraphe des principes applicables en matière de prix de transfert de l'OCDE reflétait les vues exprimées par le Groupe spécial d'experts des conventions fiscales entre pays développés et pays en voie de développement, et que ces vues n'avaient pas encore été pleinement examinées par le Comité. S'agissant de l'article 9 et des prix de transfert, le Comité est en train d'établir un manuel sur la fixation des prix de transfert à l'intention des pays en développement.

Article 10 : Dividendes

43. Cet article concerne l'imposition des dividendes perçus par un résident d'un État contractant de sources situées dans l'autre État contractant. Le paragraphe 1

¹³ Par. 13 et 14 du commentaire.

¹⁴ C'est-à-dire, essentiellement aux conditions normales du marché libre.

dispose que les dividendes sont imposables dans l'État de résidence et le paragraphe 2, qu'ils sont aussi imposables dans l'État de la source, c'est-à-dire dans l'État de résidence de la société payant ces dividendes.

44. L'imposition des dividendes dans l'État de la source est cependant limitée à un certain pourcentage de leur montant brut si le propriétaire des parts est un résident de l'autre État contractant. Aux termes du Modèle de convention des Nations Unies, le taux d'imposition applicable par le pays de la source doit être fixé par la voie des négociations bilatérales. (Dans le Modèle de convention de l'OCDE, l'impôt que le pays de la source est en droit de percevoir ne peut excéder 15 % du montant brut des dividendes dans le cas des investissements de portefeuille et 5 % dans le cas des investissements directs.)

45. Le pourcentage minimum de parts du capital à détenir pour qu'un investissement soit considéré comme direct est fixé à 10 % dans le Modèle de convention des Nations Unies, contre 25 % dans le Modèle de convention de l'OCDE, parce que lorsque la question a été considérée aux fins de la première version (1980) du Modèle de convention des Nations Unies, la participation étrangère au capital des sociétés de nombreux pays en développement était plafonnée à 50 % et que de ce fait, 10 % du total des parts étaient jugés représenter une portion appréciable de ce pourcentage autorisé¹⁵.

46. La raison pour laquelle le Modèle de convention des Nations Unies ne propose pas de taux d'imposition particulier pour les dividendes, les intérêts (art. 11) ou les redevances (art. 12) tient à la reconnaissance du fait qu'un juste équilibre est à trouver entre, d'une part, l'application à ces flux dans le pays de la source d'un taux d'imposition très élevé qui, en pratique, risque de ralentir l'activité économique et, d'autre part, celle d'un taux qui certes, favorise l'activité économique mais ne permet pas une imposition équitable des bénéfices provenant de ces activités et dont le produit pourrait être utilisé à des fins de développement.

47. Le terme « dividendes » est défini au paragraphe 3 de l'article 10 comme désignant les revenus provenant d'actions et de titres de participation similaires, 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 ». Les avantages de la convention sont accordés au « bénéficiaire effectif » des dividendes, mais ces termes ne sont pas expressément définis dans le Modèle de convention des Nations Unies. Il est cependant bien précisé dans le commentaire que les termes « bénéficiaire effectif » ne sont pas utilisés dans un sens technique étroit. De nouveaux passages traitant du concept de bénéficiaire effectif ont été ajoutés dans les commentaires des articles 10, 11 et 12, afin de donner davantage d'indications à ce sujet, sur la base du texte des commentaires du Modèle de convention de l'OCDE.

48. Nonobstant les différences susmentionnées, l'article 10 du Modèle de convention des Nations Unies est essentiellement identique à l'article 10 du Modèle de convention de l'OCDE.

¹⁵ Commentaire de l'article 10 du Modèle de convention des Nations Unies de 2011, par. 6.

Article 11 : Intérêts

49. L'article 11 traite de l'imposition des intérêts provenant d'un État contractant et payés à un résident de l'autre État contractant. Le paragraphe 1 dispose que les intérêts sont imposables dans l'État de résidence et le paragraphe 2, qu'ils sont aussi imposables dans l'État dont ils « proviennent » (c'est-à-dire dans l'État de la source). L'imposition des intérêts dans l'État de la source se limite à un certain pourcentage de leur montant brut lorsque le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant. Comme dans le cas des dividendes, le Modèle de convention des Nations Unies prévoit que le taux d'imposition dans le pays de la source sera fixé par la voie de négociations bilatérales, tandis que le Modèle de convention de l'OCDE fixe ce taux à 10 % au maximum.

50. Le commentaire de l'article 11 a été mis à jour en 2011 pour traiter spécifiquement de la question des instruments financiers islamiques. En effet, le commentaire reconnaît que même si ces formes de financement ne donnent pas lieu à des intérêts, ils ont une composante qui devrait être traitée de la même manière que les intérêts aux fins de cet article. En d'autres termes, l'État de la source dont provient cette composante payée à un résident de l'autre État peut appliquer un impôt sur ce paiement, sans dépasser le taux maximum fixé dans le cadre de la convention.

Article 12 : Redevances

51. L'article 12 concerne l'imposition des redevances provenant d'un État contractant et payées à un résident de l'autre État contractant. Le paragraphe 1 dispose que les redevances sont imposables dans l'État de résidence, et le paragraphe 2, qu'elles le sont aussi dans l'État dont elles proviennent. Comme dans les cas des dividendes et des intérêts, cette imposition par le pays de la source n'est autorisée que dans la limite d'un certain pourcentage du montant brut, lorsque le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant. Pour les mêmes raisons que dans les cas des dividendes et des intérêts, le pourcentage est fixé par voie de négociation.

52. Cela diffère de l'article 12 du Modèle de convention de l'OCDE, qui prévoit exclusivement l'imposition des redevances dans le pays de résidence, à moins que les paiements en question soient imputables à un établissement stable et prennent la forme des bénéfices des entreprises visés par l'article 7 (auquel cas cet article s'applique). Le Modèle de convention des Nations Unies continue donc de différer de celui de l'OCDE, en prévoyant une imposition des flux de redevances par l'État de la source, au motif que cela représente une imposition équitable des avantages tirés de l'engagement économique dans un pays, sans perdre de vue qu'un arbitrage peut être à effectuer eu égard à l'impact de tels impôts sur le niveau des transferts de technologies vers le pays considéré. D'autres facteurs, comme la taille des marchés ou le degré de protection de la propriété intellectuelle, auront sans doute un effet plus sensible sur ces flux mais le taux autorisé dans le cadre du traité (qui n'est en tout état de cause qu'un taux maximum : un État peut adopter un taux plus bas dans le cadre de son droit interne) reste une question de politique générale à trancher au niveau des États et par la voie de négociations. En réalité, nombre de pays membres de l'OCDE s'écartent des dispositions de l'article du Modèle de convention de

l'OCDE pour inclure dans leurs traités des dispositions préservant jusqu'à un certain point le droit d'imposer les redevances dans le pays de la source.

53. Les Modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE diffèrent par ailleurs quelque peu en ce qui concerne la définition des redevances; par exemple, le Modèle de convention des Nations Unies traite comme des redevances les rémunérations payées au titre de la location de matériel, alors que le Modèle de convention de l'OCDE les a éliminées de sa définition des redevances.

Article 13 : Gains en capital

54. L'article 13 a pour objet l'imposition des gains tirés de l'*aliénation* de biens meubles et immeubles (par exemple par voie de cession). Cela diffère de l'imposition de la *détention* de capital (fortune), qui est traitée à l'article 22.

55. Les paragraphes 1, 2, 4 et 5 concernent des situations dans lesquelles les gains en capital sont imposables dans l'État où se trouve le bien aliéné (imposition dans l'État de la source). Un exemple est donné au paragraphe 1, qui dispose que les gains tirés de l'aliénation de biens immobiliers sont imposables dans l'État où se trouvent ces biens. Le paragraphe 6 dispose alors que tous les autres gains tirés de l'aliénation de biens (c'est-à-dire, dans les cas autres que ceux qui sont visés aux paragraphes 1 à 5) ne sont imposables que dans l'État dont le cédant est un résident.

56. Le Modèle de convention des Nations Unies s'écarte ici de l'article correspondant du Modèle de convention de l'OCDE en incluant une disposition qui préserve l'imposition dans l'État de la source des gains résultant de l'aliénation de parts importantes de sociétés résidentes (par. 5 de l'article 13). Cette disposition prévoit la tenue de négociations bilatérales pour décider de ce que représente une « participation importante ».

57. Par suite des travaux qu'a réalisés ces dernières années le Comité sur « l'usage incorrect des traités » (comme mentionné ci-dessus à propos de l'article 1), le paragraphe 5 de l'article 13 a été modifié comme suit (la principale modification étant soulignée) :

Les gains, autres que ceux auxquels s'applique le paragraphe 4, qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation des parts d'une société résidente de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État si le cédant, à tout moment durant la période de 12 mois précédant ladite aliénation, a détenu directement ou indirectement au moins ___ % (pourcentage à définir lors de négociations bilatérales) du capital de cette société.

58. La modification apportée à ce paragraphe vise à bien préciser que le produit global de ventes multiples réalisées au cours de la période de 12 mois peut être considéré aux fins de déterminer si la détention en question atteint le montant minimum convenu dans un accord bilatéral. Cette modification répond à l'argument selon lequel les produits d'une série de ventes qui, pris individuellement, n'atteignent pas le pourcentage minimum requis, échapperaient à la disposition telle qu'elle était initialement formulée, même si globalement, ils dépassent ce pourcentage.

Article 14 : Professions indépendantes

59. L'article 14 concerne l'imposition des revenus tirés de l'exercice de professions indépendantes (c'est-à-dire d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant, par opposition à l'emploi salarié, qui est traité comme un service assuré dans le cadre d'une « profession dépendante »). Aux termes du paragraphe 1 de l'article 14, ces revenus sont en général imposables dans l'État dont le prestataire de service est résident. Ce même paragraphe permet aussi l'imposition dans l'État de la source du revenu tiré de l'exercice d'une profession indépendante à condition soit :

a) Que le prestataire de service « dispose de façon habituelle [...] d'une base fixe » dans cet État; soit

b) Que le prestataire de service y soit présent plus de 183 jours au cours d'un même exercice.

60. Seuls les revenus imputables à la base fixe [condition a)] ou tirés d'activités menées dans l'État de la source [condition b)] sont imposables dans celui-ci.

61. Les termes « base fixe » ne sont pas définis dans la Convention mais le commentaire présente des exemples de ce qu'ils recouvreraient et indique que l'article 14 étant fondé sur les mêmes principes que l'article 7, des indications pourraient être tirées de celui-ci¹⁶. La limite de temps requise à l'alinéa b) se rapporte au nombre de jours de *présence* dans l'État de la source et non au nombre de jours d'*emploi*. L'article 14 2) énumère des activités spécifiques que recouvrent les termes « professions libérales » mais, comme l'indique le commentaire, cette énumération est présentée à titre indicatif et n'est pas exhaustive. Dans les cas où l'article 7 et l'article 14 pourraient l'un et l'autre s'appliquer, l'article 14 s'applique en priorité conformément au paragraphe 6 de l'article 7.

62. Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a décidé de supprimer l'article 14 du Modèle de convention de l'OCDE en 2000, principalement parce qu'il ne lui semblait pas souhaitable de distinguer le concept « d'établissement stable » (voir art. 5 et 7) de celui de « base fixe ». Dans la mise à jour de 2011 du Modèle de convention des Nations Unies, le commentaire de l'article 5 a été modifié pour donner des indications aux États qui envisagent de supprimer l'article 14 des différents traités auxquels ils sont parties.

Article 15 : Professions dépendantes

63. En application du paragraphe 1 de l'article 15, les revenus qu'un résident d'un État perçoit au titre d'un emploi salarié (professions dépendantes) « exercé » dans l'autre État sont imposables dans ce dernier (c'est-à-dire le pays de la source, où l'emploi est exercé). Toutefois, le paragraphe 2 dispose que les revenus au titre d'un emploi salarié ne sont pas imposables dans le pays de la source a) si cet emploi y est exercé pendant une période relativement courte (n'excédant pas 183 jours) *et aussi* b) s'il n'est pas rémunéré par un employeur résident de l'État de la source (ou par un établissement stable dans cet État).

¹⁶ Par. 10.

64. Si la rémunération est payée par un employeur résident de l'État de la source (ou par un établissement stable dans cet État), celui-ci peut alors imposer le revenu même si le salarié n'y séjourne que très brièvement. Cette condition est justifiée par le principe de l'érosion de l'assiette de l'impôt, étant donné que la rémunération du salarié est généralement déductible du revenu de l'employeur dans le pays de la source.

65. Cet article est identique à l'article 15 du Modèle de convention de l'OCDE, à ces deux différences près que celui-ci est intitulé « revenus d'emploi » et ne fait plus référence à une « base fixe » – ces différences découlant l'une et l'autre de la suppression de l'article 14 du Modèle de convention de l'OCDE.

Article 16 : Tantièmes et rémunérations du personnel de direction de haut niveau

66. Cet article dispose que les tantièmes versés à un non-résident en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société (par. 1) et les rémunérations versées à un dirigeant occupant un poste de direction de haut niveau dans une société (par. 2) sont imposables dans l'État dont la société est un résident. Le paragraphe 1 de l'article 16 reprend le paragraphe 1 du Modèle de convention de l'OCDE tandis que le paragraphe 2, qui élargit les droits d'imposition aux rémunérations versées à des dirigeants occupant un poste de direction de haut niveau, est une disposition spéciale des Nations Unies.

Article 17 : Artistes et athlètes

67. Le paragraphe 1 de l'article 17 donne à l'État de la source le droit d'imposer les revenus que les artistes du spectacle et les athlètes tirent de leurs activités « exercées » dans cet État. Quant au paragraphe 2, qui élargit les droits d'imposition de l'État de la source aux situations où les revenus tirés de ces activités sont attribués à une autre personne, comme une société faisant office d'agent, il aborde le problème de l'évasion fiscale. Cet article reprend essentiellement l'article 17 du Modèle de convention de l'OCDE.

Article 18 : Pensions et prestations de sécurité sociale

68. Cet article offre deux variantes pour l'imposition des pensions et autres prestations de sécurité sociale versées au titre d'un emploi antérieur. Selon ces deux variantes, le droit d'imposer les pensions *publiques* (versement au titre du régime de sécurité sociale) est accordé exclusivement à l'État qui effectue le paiement (État de la source). Ce concept, selon lequel il revient exclusivement à l'État de la source d'imposer les pensions publiques, se fonde sur le fait que ces prestations sont normalement financées par les recettes fiscales.

69. Selon la variante A de l'article 18, le droit d'imposer les pensions *privées* revient exclusivement à l'État dont le bénéficiaire est un résident. En revanche, la version B permet aussi bien à l'État qui effectue le paiement (État de la source) qu'à l'État de résidence d'imposer les pensions privées. En fait, l'État de la source se voit ainsi attribuer le droit principal d'imposer tandis que l'État de résidence ne détient qu'un droit résiduel (pour autant que son taux d'imposition soit plus élevé).

70. L'article 18 du Modèle de convention de l'OCDE diffère considérablement de celui des Nations Unies car il accorde le droit d'imposer les pensions et autres rémunérations, qu'il s'agisse de régime public ou privé, exclusivement à l'État de résidence du bénéficiaire. Toutefois, le paragraphe 2 de l'article 19 3) du Modèle de convention de l'OCDE, portant sur les fonctions publiques, modifie l'article 18 en stipulant que les pensions et autres rémunérations similaires payées par un État contractant, soit directement soit par prélèvement sur des fonds qu'il a constitués, à une personne physique au titre de services rendus à cet État ne sont normalement imposables que dans cet État. En outre, il est reconnu dans les commentaires concernant l'article 18 au titre du Modèle de convention de l'OCDE que les versements effectués au titre de la sécurité sociale peuvent être considérés par certains États comme étant une rémunération similaire aux pensions pour fonctions publiques et qu'en conséquence les États peuvent insérer des dispositions en ce sens dans leurs conventions bilatérales. De nombreux membres de l'OCDE sont favorables à un droit d'imposition exclusif ou limité des pensions par l'État de la source conformément aux dispositions à préconiser en ce sens dans les commentaires relatifs au Modèle de convention de l'OCDE¹⁷.

Article 19 : Fonction publique

71. Cet article reprend l'article 19 du Modèle de convention de l'OCDE. Il attribue à l'État qui effectue le paiement le droit exclusif d'imposer les traitements, salaires, pensions et autres rémunérations analogues versés au titre de services rendus à cet État. Le principe général du droit exclusif qu'a l'État de la source d'imposer ces services s'est développé à partir du principe de courtoisie internationale, de la Convention de Vienne relative aux relations diplomatiques de 1961 et de la Convention de Vienne relative aux relations consulaires de 1963¹⁸. Ce principe a été modifié à l'alinéa b) des paragraphes 1 et 2, selon lequel le droit d'imposer des revenus tirés par les résidents qui possèdent la nationalité¹⁹ de l'État bénéficiaire est attribué exclusivement à cet État si les services sont rendus également dans cet État.

72. Pour les États qui appliquent la méthode d'imputation dans les conventions fiscales pour remédier à la double imposition, l'article 19 suggère une dérogation à cette méthode générale : ils doivent *exempter* les prestations versées à leurs résidents lorsque l'autre État détient un droit exclusif d'imposition.

73. Le paragraphe 3 de l'article 19 indique clairement que les dispositions ne s'appliquent pas aux services rendus dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale exercée par l'État.

¹⁷ Au par. 15.

¹⁸ Nations Unies, *Recueil des Traités*, vol. 500, n° 7310 ; et *ibid.*, vol. 8638, respectivement.

¹⁹ Le droit d'imposition que détient le pays bénéficiaire en vertu de l'alinéa b) du paragraphe 1 de l'article 19 n'exige toutefois pas de traiter l'intéressé comme un national de l'État bénéficiaire si l'intéressé « n'est pas devenu un résident de cet État à seule fin de rendre les services » (al. b) ii) du paragraphe 1 de l'article 19 du Modèle de convention de l'OCDE), c'est-à-dire s'il est devenu un résident pour d'autres raisons également.

Article 20 : Étudiants

74. L'article dispose que certaines sommes qu'un étudiant, un stagiaire ou un apprenti qui séjourne dans un État à seule fin d'y poursuivre ses études ou sa formation ne sont pas imposables dans cet État. Il s'applique aux sommes qui proviennent de sources situées en dehors de l'État où l'étudiant séjourne, et ces sommes doivent servir à couvrir ses frais d'entretien, d'études ou de formation. En outre, il faut que l'étudiant soit, ou qu'il ait été immédiatement avant de se rendre dans l'État contractant, un résident de l'autre État contractant. L'article 20 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 20 du Modèle de convention de l'OCDE, en y ajoutant le mot « stagiaire » dans la première phrase.

Article 21 : Autres revenus

75. L'article 21 concerne les éléments du revenu qui ne sont pas traités ailleurs dans la convention. Le paragraphe 1 de l'article 21 attribue le droit d'imposition de ces revenus à l'État de résidence, tandis que le paragraphe 2 prévoit une dérogation aux dispositions du paragraphe 1 lorsque ces revenus s'attachent à un établissement stable ou à une base fixe dans l'autre État contractant (les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant le cas, sont alors applicables). Il est prévu également dans le Modèle de convention des Nations Unies un paragraphe 3, qui ne figure pas dans le Modèle de convention de l'OCDE et qui déroge aux deux premiers paragraphes en ce qu'il permet à l'État de la source d'imposer les « autres revenus » qui proviennent de cet État contractant.

Article 22 : Fortune

76. L'article 22 concerne l'imposition de la fortune (c'est-à-dire, la *détention et la possession* de la fortune et non son aliénation, qui est traitée par l'article 13). Comme il est indiqué dans le commentaire, l'article ne porte pas sur l'imposition de la masse successorale, de l'héritage et des dons ou des droits de mutation (par. 3, al. 1).

77. Les deux premiers paragraphes de cet article réservent le droit d'imposition à l'État dans lequel la fortune est située. Le paragraphe 1 s'applique aux biens *immobiliers* visés à l'article 6 que possède un résident d'un autre État contractant. Le paragraphe 2 s'applique aux biens *mobiliers* qui se rattachent à un établissement stable ou à une base fixe. La fortune constituée par des navires et des aéronefs exploités en trafic international, etc., est traitée au paragraphe 3, et le droit d'imposition est attribué exclusivement à l'État contractant où le siège de direction effective de l'entreprise est situé, par souci de cohérence avec l'article 8.

78. Le paragraphe 4 dispose que « [(t)ous les autres éléments de la fortune d'un résident d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État] ». Le paragraphe 4 est intentionnellement mis entre crochets pour indiquer qu'il appartiendrait aux parties à la négociation de déterminer s'il convient d'utiliser le libellé de ce paragraphe ou un texte qui réserve l'imposition à l'État dans lequel la fortune est située. La disposition correspondante du Modèle de convention de l'OCDE n'est pas mise entre crochets, ce modèle de convention mettant davantage l'accent sur l'imposition par l'État de résidence. À part les crochets du paragraphe 4, l'article 22 du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 22 du Modèle de convention de l'OCDE.

Article 23 : Méthodes d'élimination des doubles impositions

79. L'article 23 (variantes A et B) propose les deux principales méthodes d'élimination de la « double imposition juridique ». Il y a double imposition juridique lorsque le *même* élément du revenu ou de la fortune détenu par le *même* contribuable est imposé par plus d'un État²⁰. Le Modèle de convention des Nations Unies, à l'instar du Modèle de convention de l'OCDE, n'exprime pas de préférence pour l'une ou l'autre méthode. Un État opte pour la méthode voulue en fonction de sa politique et de sa pratique.

80. Les variantes A et B de l'article 23 s'appliquent lorsqu'un résident d'un État contractant perçoit des revenus de l'autre État contractant, ou possède de la fortune dans cet État, et disposent que ces revenus ou cette fortune, conformément aux dispositions de la convention, sont imposables dans l'autre État contractant (État de la source). L'article exige de l'État de résidence *d'accorder un dégrèvement* au titre de l'impôt perçu par l'État de la source en appliquant l'une des deux méthodes qui y sont proposées.

Article 23 A : Méthode d'exemption

81. L'article 23 A porte sur la méthode d'exemption, au titre de laquelle l'État de résidence exempte de l'impôt les revenus ou la fortune qui, conformément aux dispositions de la convention, sont imposables dans l'autre État (État de la source). Deux sous-catégories d'exemption sont proposées dans le Modèle de convention des Nations Unies : l'exemption totale, objet du paragraphe 1, et « l'exemption progressive », objet du paragraphe 3. Au titre de l'exemption totale, l'État de résidence ne peut tenir compte, aux fins de l'imposition, des revenus qu'un résident reçoit ou de la fortune qu'il possède dans l'autre État contractant (en d'autres termes, ces revenus ou cette fortune sont donc complètement exemptés d'impôt).

82. Au titre de l'exemption progressive, l'État de résidence exempte les revenus, mais celui-ci peut, pour calculer le montant de l'impôt sur le reste des revenus ou de la fortune, tenir compte des revenus ou de la fortune exemptés. Le fait d'inclure les revenus ou la fortune exemptés dans le calcul du montant du reste des revenus ou de la fortune peut assujettir le contribuable à un taux d'imposition marginal plus élevé sur les revenus ou la fortune dans l'État de résidence.

83. L'article 23 A du Modèle de convention des Nations Unies reprend essentiellement l'article 23 A du Modèle de convention de l'OCDE; toutefois, il est prévu dans la révision de 2000 du Modèle de convention de l'OCDE un nouveau paragraphe 4 qui n'a pas encore été adopté par le Comité²¹. Cette disposition porte sur les situations de « double non-imposition », c'est-à-dire lorsqu'un État de résidence interprète la convention comme lui faisant obligation d'exempter le

²⁰ Par opposition à la « double imposition économique », par laquelle deux contribuables juridiquement distincts peuvent être imposés pour essentiellement les mêmes profits. Bien que cette question ne soit généralement pas abordée dans les conventions relatives à la double imposition, l'article 9 traite de certains aspects.

²¹ C'était l'un des résultats des recommandations formulées dans un rapport de l'OCDE datant de 1999 intitulé « Application du Modèle de convention fiscale de l'OCDE aux entreprises de personnes » (Paris, 26 août 1999). Ces recommandations n'ont pas encore été examinées par le Comité.

revenu alors que l'État de la source adopte une interprétation différente, estimant qu'il ne peut exercer un droit d'imposition ou ne peut le faire que de manière limitée. Dans ces cas, l'État de résidence n'est plus tenu d'exempter le revenu en question.

Article 23 B : Méthode d'imputation

84. L'article 23 B, qui porte sur la méthode d'imputation, se fonde sur la méthode d'imputation ordinaire, qui signifie que l'État de résidence accorde, pour l'impôt qu'il perçoit sur les revenus ou la fortune d'un résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé dans l'autre État. Le montant déductible ne peut toutefois excéder le montant de l'impôt qui aurait été exigible sur ces revenus ou cette fortune dans l'État de résidence. L'article 23 B du Modèle de convention des Nations Unies reprend l'article 23 B du Modèle de convention de l'OCDE.

Article 24 : Non-discrimination

85. L'article 24 définit, en son paragraphe 1, l'important principe de non-discrimination (aux fins d'imposition) sur la base de la nationalité. Il est essentiellement le même que l'article 24 du Modèle de convention de l'OCDE. Le principe fondamental énoncé au paragraphe 1 est qu'un État contractant ne peut soumettre les nationaux d'un autre État contractant à une imposition qui soit « plus lourde » que celle prévue pour ses propres nationaux, à condition qu'ils se trouvent dans la même situation (c'est-à-dire, selon le commentaire, dans une situation substantiellement similaire en droit et en fait). Les autres paragraphes de l'article 24 élargissent la portée du principe de non-discrimination aux apatrides et aux établissements stables, etc. Le paragraphe 6 indique clairement que le champ d'application de l'article n'est pas restreint par les dispositions de l'article 2 (Impôts visés).

Article 25 : Procédure amiable

86. L'article 25 dispose qu'une personne visée par la convention peut soumettre son cas à « l'autorité compétente » de l'État dont elle est un résident. Si le contribuable présente une réclamation, estimant que l'imposition est non conforme aux dispositions de la convention, et si la réclamation paraît fondée (et que l'autorité compétente n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante), l'autorité compétente s'efforce de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre État contractant.

87. L'article 25 dispose également que les autorités compétentes s'efforcent de résoudre les difficultés auxquelles peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la convention. La révision de 2011 du Modèle de convention des Nations Unies comporte une nouvelle version de cet article (variante B), qui prévoit au paragraphe 5 l'arbitrage obligatoire lorsque le cas ne peut être résolu par voie d'accord amiable. La variante A de l'article retient l'ancienne position, sans arbitrage obligatoire. Le paragraphe 5 de la version prévoyant l'arbitrage dispose que les autorités compétentes sont tenues de soumettre les questions non résolues à arbitrage si l'une d'entre elles en fait la demande.

88. La disposition relative à l'arbitrage du Modèle de convention des Nations Unies est similaire au paragraphe 5 de l'article 25 du Modèle de convention de l'OCDE, bien qu'il existe d'importantes différences : premièrement, selon le Modèle de convention des Nations Unies, seules les autorités compétentes peuvent demander l'arbitrage, alors que dans le Modèle de convention de l'OCDE, l'initiative de l'arbitrage revient au contribuable; deuxièmement, on ne peut soumettre un cas à arbitrage au titre du Modèle de convention des Nations Unies que si les autorités compétentes ne sont pas parvenues à un accord dans un délai de trois ans (le délai est de deux ans dans l'article du Modèle de convention de l'OCDE); enfin, selon le Modèle de convention des Nations Unies, les autorités compétentes peuvent décider de déroger à la décision arbitrale si elles s'accordent sur une solution différente dans un délai de six mois après que la décision leur a été communiquée²².

89. Lors de l'examen de la question par le Comité, les avis étaient partagés au sujet de l'arbitrage. En conclusion, il a été préconisé (dans le contexte d'un modèle de convention qui offre des options, et l'information nécessaire pour opérer un choix entre celles-ci, ou au moins pour comprendre les conséquences des différentes voies choisies ou non) de reconnaître les divergences d'opinions, tout en notant certaines questions soulevées par les partisans de l'arbitrage obligatoire et ceux qui s'y opposent, et de proposer deux variantes d'un article pouvant être insérées dans les conventions fiscales bilatérales.

Article 26 : Échange de renseignements

90. L'article 26 offre une base pour l'échange effectif de renseignements entre les États contractants et fait obligation aux autorités compétentes d'échanger des renseignements « vraisemblablement pertinents » pour appliquer les dispositions de la convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts.

91. Le nouvel article sur l'échange de renseignements reprend pour l'essentiel les modifications apportées au Modèle de convention de l'OCDE ces dernières années, lesquelles ont été jugées utiles pour aider les pays en développement à promouvoir l'échange de renseignements nécessaires pour éviter l'évasion ou la dérobade fiscale. Selon le commentaire, il convient d'interpréter de façon élargie l'obligation d'échanger des renseignements, et il est précisé que l'échange de renseignements sur demande n'est pas restreint par les articles 1 (Personnes visées) et 2 (Impôts visés).

92. Le paragraphe 4 précise que, si des renseignements sont demandés par un État contractant conformément à un traité, l'autre État contractant utilise les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés, même s'il n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales.

93. Le paragraphe 5 indique explicitement que les limitations prévues au paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un État contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une

²² La disposition correspondante de la Convention de l'Union européenne relative à l'arbitrage permet également de conclure un accord ultérieur différent de la décision d'arbitrage.

personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne.

94. En outre, le Modèle de convention des Nations Unies contient, au paragraphe 1, une phrase (absente dans l'article du Modèle de convention de l'OCDE) ainsi libellée : « En particulier, les renseignements échangés devraient permettre à l'État contractant de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale dans le cas de ces impôts ». Cette modification a été jugée utile pour rendre explicite dans le texte de l'article 26 un point qui était déjà évident dans les commentaires, tout en précisant une norme commune aux deux modèles de convention en matière d'échange de renseignements.

Article 27 : Assistance en matière de recouvrement des impôts

95. Un nouvel article 7 « facultatif »²³ sur l'assistance en matière de recouvrement des impôts a été ajouté au Modèle de convention des Nations Unies lors de la révision de 2011. Cet article permet à un État de recouvrer une créance fiscale étrangère comme si la créance en question était une créance fiscale de cet État, et pourrait être hautement avantageux pour les pays en développement qui souhaitent recouvrer les créances fiscales dans un cadre international. Le commentaire sur l'article contient une variante destinée aux États qui, pour diverses raisons, pourraient souhaiter limiter la portée de cette assistance obligatoire. Il est également prévu, évidemment, des mesures de protection contre les abus. Cet article se fonde sur l'article correspondant du Modèle de convention de l'OCDE. La principale différence tient au fait que l'article du Modèle de convention des Nations Unies tient davantage compte du fait que, pour s'acquitter des responsabilités prévues par cet article, les pays en développement pourraient nécessiter une assistance financière supplémentaire de l'État qui demande des renseignements, en particulier étant donné que leurs ressources administratives sont souvent limitées.

Article 28 : Membres des missions diplomatiques et consulaires

96. Cet article dispose que les dispositions de la convention ne portent pas atteinte aux privilèges fiscaux dont bénéficient les membres des missions diplomatiques ou postes consulaires en vertu soit des règles générales du droit international, soit des dispositions d'accords particuliers.

Article 29 : Entrée en vigueur

97. L'article 29 prévoit l'entrée en vigueur d'une convention bilatérale à l'issue de la procédure de ratification dans les États contractants puis de l'échange des instruments de ratification entre les États.

²³ Dans les cas où les deux États considèrent, compte tenu des facteurs examinés au paragraphe 1 du commentaire, qu'ils seraient en mesure de fournir une assistance en vertu de l'article. En fin de compte, toutes les dispositions du Modèle de convention des Nations Unies sont, bien sûr, entièrement facultatives.

Article 30 : Dénonciation

98. Cet article dispose que la convention demeurera en vigueur tant qu'elle n'aura pas été dénoncée par un État contractant, et précise les règles de procédure donnant effet à la dénonciation. Les articles 29 et 30 sont tirés de la pratique générale en matière de traités et sont généralement modifiés pour tenir compte de la pratique conventionnelle dans les États contractants.
