

Introduction aux conventions fiscales

BRIAN J. ARNOLD*

I. Introduction

1. Les conventions fiscales représentent un aspect important des règles fiscales internationales de nombreux pays. On compte déjà plus de 3 000 conventions fiscales bilatérales, et leur nombre ne cesse d’augmenter. L’écrasante majorité de ces conventions est fortement inspirée du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement¹ (Modèle de convention des Nations Unies) et du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l’Organisation de coopération et de développement économiques² (OCDE) (Modèle de convention de l’OCDE). Ces modèles sont disponibles sur les sites Web de l’OCDE et de l’ONU et examinés plus en détail ci-après.

2. La présente étude, qui se veut une brève introduction aux aspects fondamentaux des conventions fiscales, porte avant tout sur des questions comme le type de conventions conclues en matière fiscale et la nature juridique, l’objet et l’interprétation des conventions, plutôt que sur leurs dispositions de fond.

II. Nature juridique et effets des conventions fiscales

3. Les traités sont des accords conclus entre nations souveraines. L’article 2 de la Convention de Vienne sur le droit des traités³, qui s’applique à tous les traités, dispose:

l’expression “traité” s’entend d’un accord international conclu par écrit entre États et régi par le droit international.

4. En matière fiscale, les traités sont souvent appelés «accords» ou «conventions», mais la dénomination utilisée importe peu (art. 2 de la Convention).

5. Les conventions fiscales bilatérales confèrent des droits et imposent des obligations aux deux États contractants, mais pas aux tiers, y compris les contribuables. Cela étant, elles sont de toute évidence destinées à bénéficier aux contribuables des États contractants. Qu’il en soit ainsi ou non dépend du droit interne de chaque État: dans certains États, les conventions sont d’application directe, ce qui signifie que les résidents peuvent s’en

* Par Brian J. Arnold, Conseiller principal à la Fondation canadienne de fiscalité, Toronto (Canada).

1 Nations Unies, Département des affaires économiques et sociales, *Modèle de Convention de Double Imposition des Nations Unies entre Pays Développés et Pays en Développement* (New York: Nations Unies, 2011).

2 Organisation de coopération et de développement économiques, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, OCDE, 2014.

3 *Convention de Vienne sur le droit des traités*, Vienne, 23 mai 1969.

prévaloir dès qu'elles sont conclues; dans d'autres, un certain nombre de formalités doivent tout d'abord être accomplies (par exemple, la transposition des dispositions en droit interne) avant que les résidents puissent en bénéficier.

6. L'article 26 de la Convention de Vienne dispose que les traités lient les parties et doivent être exécutés par elles de bonne foi. C'est le principe *pacta sunt servanda*. Si un pays ne respecte pas ses conventions fiscales, les autres pays risquent de n'avoir aucun intérêt à en conclure avec lui.

7. La plupart des conventions fiscales sont bilatérales. Les conventions fiscales multilatérales sont très peu nombreuses (on citera à cet égard la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale), mais l'élaboration d'un tel instrument est préconisée par des spécialistes depuis de nombreuses années et figure au nombre des actions prévues par le projet de l'OCDE relatif à l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices⁴, quoique la portée exacte d'un tel instrument reste encore à définir.

8. La réciprocité est un principe fondamental des conventions fiscales, sans toutefois que le sens de cette notion soit clairement défini. Les dispositions de la quasi-totalité des conventions fiscales bilatérales sont réciproques. Par exemple, si l'article 10 (dividendes) prévoit un taux maximum d'imposition des dividendes versés par une société résidente de l'État de la source à des actionnaires résidant dans l'autre État contractant, ce taux s'appliquera également aux deux États contractants. Cette obligation réciproque s'applique aux deux États, quel que soit l'importance des flux de dividendes entre ces États; en d'autres termes, l'article 10 (et les autres dispositions distributives du traité) s'applique de la même manière aux deux États, même lorsque la convention est conclue entre un pays développé et un pays en développement et que les sociétés résidant dans le pays en développement payent beaucoup plus de dividendes aux actionnaires résidant dans le pays développé que l'inverse. De même, les dispositions administratives des conventions fiscales (celles qui concernent, par exemple, l'échange de renseignements et l'assistance en matière de recouvrement des impôts), sont elles aussi censées être d'application réciproque.

III. Types de traités conclus en matière fiscale

9. La présente étude traite des conventions fiscales, mais il existe plusieurs autres types de traités qui traitent de questions fiscales. Par exemple, il arrive que les pays qui prélèvent des droits de succession concluent des conventions pour éviter toute double imposition en la matière. En outre, de nombreux pays ont signé la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, qui traite de questions administratives comme l'échange d'informations, l'assistance en matière de recouvrement des impôts et le règlement des différends. Il existe par ailleurs de nombreux traités qui portent sur des questions autres que la fiscalité, mais n'en contiennent pas moins des dispositions fiscales. Il en est ainsi, par exemple, des conventions sur le transport aérien et

⁴ Organisation de coopération et de développement économiques, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices* (Paris, 2013).

des traités sur le commerce et les investissements, comme l'accord régissant l'Organisation mondiale du commerce. Ces conventions prévoient fréquemment des exceptions visant à assurer que toute question fiscale sera exclusivement régie par la convention fiscale conclue entre les deux pays.

10. Un phénomène nouveau qui mérite d'être signalé est la multiplication des accords sur l'échange de renseignements fiscaux. Habituellement, ces accords sont conclus par des pays à forte imposition avec des pays à faible imposition (ou sans imposition) avec lesquels ils ne concluraient normalement pas de convention fiscale. En général, ces accords imposent aux pays à faible imposition (ou sans imposition) de communiquer des informations dans les mêmes conditions que celles prévues à l'article 26 (échange de renseignements) des conventions modèles des Nations Unies et de l'OCDE.

IV. Négociation des conventions fiscales

11. La négociation d'une convention fiscale⁵ commence généralement par une première prise de contact entre les pays. Avant d'ouvrir des négociations, les pays prennent en considération tout un ensemble de facteurs, dont le plus important est le volume du commerce et des investissements avec tel ou tel pays. Une fois que les négociations s'ouvrent, les pays échangent leurs propres modèles (ou, s'ils n'en ont pas, leur dernière convention fiscale) et organisent une première réunion de négociation. En règle générale, il y aura deux rondes de négociation, une dans chaque pays. Au cours de la première ronde, les équipes de négociation se mettent d'accord sur un texte, habituellement la convention modèle des Nations Unies ou de l'OCDE, comme point de départ de leurs négociations. Une fois que les deux parties ont présenté leur régime fiscal, le texte est négocié article par article. Les parties du texte sur lesquelles les parties n'arrivent pas à s'accorder sont généralement placées entre crochets, pour être examinées à un stade ultérieur. Une fois que la formulation de la convention est arrêtée, les parties y apposent leurs initiales. Des dispositions sont alors prises pour que le traité soit signé par un représentant habilité (souvent un ambassadeur ou autre représentant de l'État). Après la signature, chaque État ratifie le traité en conformité avec ses propres procédures. En règle générale, le traité est conclu lorsque les pays échangent leurs instruments de ratification et il entre en vigueur conformément aux règles prévues par le traité (art. 29 (entrée en vigueur) du Modèle de Convention des Nations Unies).

12. La négociation d'une convention fiscale se fait donc en plusieurs étapes: signature, ratification, conclusion et entrée en vigueur, qui ont chacune une signification particulière et emportent des conséquences bien précises.

13. Une fois un traité adopté, il peut être modifié, même sur des points majeurs, pour autant que les États contractants y consentent. Il arrive souvent qu'une convention fiscale

⁵ On trouvera des informations plus détaillées dans le document *Papers on Selected Topics in Negotiation of Tax Treaties for Developing Countries*, disponible à l'adresse www.un.org/esa/ffd/documents/Papers_TTN.pdf.

soit amendée par voie d'un avenant. En droit international, un avenant est tout simplement un type de traité et doit donc, comme décrit plus haut, être ratifié en conformité avec les règles applicables aux traités avant d'entrer en vigueur.

14. Le droit fiscal des États doit faire l'objet de fréquentes modifications et interprétations pour s'adapter à l'évolution des circonstances. Il en va de même des conventions fiscales. La théorie veut que la façon appropriée de modifier une disposition conventionnelle caduque soit de procéder par voie d'amendement négocié entre les parties, mais, dans la pratique, la négociation d'un amendement est souvent extrêmement lente et difficile, et il n'est pas rare que la négociation d'un avenant prenne autant de temps que celle d'un traité. Il arrive souvent que lorsqu'un aspect d'un traité est renégocié, d'autres doivent l'être également.

15. L'interprétation est un moyen d'actualiser, dans une certaine mesure, les conventions fiscales sans passer par une procédure d'amendement formel. Ainsi, la plupart des conventions prévoient que les autorités compétentes des deux États pourront résoudre, d'un commun accord, les questions d'interprétation. Les règles générales d'interprétation des traités sont examinées ci-après.

V. Modèles de convention fiscale de l'Organisation des Nations Unies et de l'Organisation de coopération et de développement économiques

16. Il existe deux grands modèles de convention fiscale: celui de l'ONU et celui de l'OCDE. On trouve également des modèles nationaux de convention fiscale, qui, souvent, ne sont pas publiés mais sont utilisés lors des négociations bilatérales. Le modèle de convention fiscale de l'ONU s'inspire fortement de celui de l'OCDE.

17. Les modèles de convention fiscale ont une longue histoire, qui remonte aux premiers traités diplomatiques du XIXe siècle. De portée limitée, ces textes avaient pour objet de mettre les diplomates en poste dans un pays étranger à l'abri des discriminations. Leur champ d'application a ensuite été étendu à l'impôt sur le revenu quand cette forme d'imposition a pris de l'importance au début du XXe siècle. Après la Première Guerre mondiale, la Société des Nations a commencé à travailler à l'élaboration de modèles de conventions fiscales, y compris de modèles concernant l'imposition du revenu et de la fortune. Ces travaux ont débouché sur la rédaction des modèles de convention de 1943 et de 1946. Toutefois, ces modèles n'ont pas été unanimement admis. Les travaux sur l'élaboration d'un modèle de traité qui soit acceptable par tous ont été par la suite repris par l'OCDE et, quelques années plus tard, par l'ONU.

18. L'OCDE compte actuellement 34 membres, dont un grand nombre des pays les plus industrialisés. Le modèle de convention de l'OCDE a été publié pour la première fois sous forme de projet en 1963. Il a été révisé en 1977, puis à nouveau en 1992, date depuis laquelle il est publié sous forme de feuillets mobiles pour favoriser les mises à jour régulières. Depuis, il a été modifié au fil des ans à neuf reprises, la dernière fois en 2014. Le Comité des affaires fiscales, qui rassemble de hauts représentants des autorités fiscales des pays membres, est chargé du modèle de convention et d'autres questions de coopération internationale en matière fiscale. Son

fonctionnement repose sur plusieurs groupes de travail et son secrétariat est assuré par le Centre de politique et d'administration fiscales. Les groupes de travail sont composés de représentants des pays membres. Le Groupe de travail sur les conventions fiscales et questions connexes est responsable du modèle de convention et examine régulièrement les questions s'y rapportant.

19. Le modèle de convention fiscale de l'OCDE s'accompagne de commentaires détaillés, article par article. Ces commentaires sont devenus de plus en plus importants pour l'interprétation et l'application des conventions fiscales, y compris même de certains traités signés entre pays non membres de l'Organisation. En 1997, pour tenir compte de la position des États non membres, l'OCDE a ouvert la possibilité de formuler des observations à un grand nombre d'entre eux, notamment l'Afrique du Sud, l'Argentine, le Brésil, la Chine, la Fédération de Russie et l'Inde.

20. Le modèle de convention de l'OCDE favorise les pays exportateurs de capitaux par rapport aux pays importateurs de capitaux. Souvent, il supprime ou allège la double imposition en imposant au pays de la source de renoncer à une partie ou à la totalité de l'impôt sur certains types de revenus tirés par les résidents de l'autre pays contractant. Par conséquent, ce modèle de convention convient si les flux d'échanges commerciaux et d'investissements entre les deux pays sont raisonnablement comparables et que tous les revenus exonérés par le pays de la source sont imposés par le pays de résidence. En revanche, il n'est pas forcément adapté pour les pays importateurs nets de capitaux. C'est la raison pour laquelle les pays en développement ont mis au point leur propre modèle de convention sous les auspices de l'Organisation des Nations Unies.

21. Les travaux de l'Organisation des Nations Unies sur le modèle de convention ont commencé en 1968 avec la création, par la résolution 1273 (XLIII) du Conseil économique et social, du Groupe spécial d'experts des conventions fiscales entre pays développés et pays en développement. Ce groupe d'experts a élaboré un Manuel de négociation des conventions fiscales bilatérales entre pays développés et pays en développement, qui a par la suite abouti à l'établissement du Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement en 1980. Ce modèle de convention a été révisé en 2001 puis à nouveau en 2011. En 2004, en application de la résolution 2004/69 du Conseil économique et social, le Groupe d'experts a changé de nom pour devenir le Comité d'experts de la coopération internationale en matière fiscale. Le Comité est chargé de la mise à jour des commentaires détaillés relatifs au Modèle de Convention des Nations Unies ainsi que de la publication de plusieurs manuels utiles sur les questions fiscales intéressant les pays en développement (prix de transfert, négociation des conventions fiscales entre pays développés et pays en développement). Il se compose de représentants des administrations fiscales désignés par leurs gouvernements et nommés par le Secrétaire général de l'ONU mais siégeant à titre personnel. Une petite majorité des membres du Comité proviennent des pays en développement et des pays à économie de transition. Le modèle de convention de l'ONU, qui reprend la structure du modèle de l'OCDE, comporte de nombreuses dispositions identiques ou analogues. Il est par conséquent logique de considérer le modèle de l'ONU

non comme un texte complètement distinct mais comme une version ayant subi des modifications importantes, mais limitées, du modèle de l'OCDE.

22. La principale différence entre les deux modèles tient au fait que le modèle de l'ONU impose moins de restrictions sur les droits d'imposition de l'État de la source. Autrement dit, les pays de la source disposent de davantage de droits d'imposition que dans le cadre du modèle de l'OCDE. Ainsi, contrairement à l'article 12 (Redevances) du modèle de convention de l'OCDE, l'article 12 du modèle de l'ONU n'empêche pas le pays de la source d'imposer les redevances payées par un résident du pays de la source à un résident d'un autre pays. À la différence du modèle de l'OCDE, le modèle de convention de l'ONU prévoit également des droits d'imposition plus larges du pays de la source sur les revenus d'entreprise de non-résidents. Ainsi, la durée nécessaire pour qu'un projet de construction représente un établissement stable n'est que de six mois dans le modèle de l'ONU alors qu'il est de 12 mois dans le modèle de l'OCDE. De même, selon le modèle de l'ONU, une entreprise dispose d'un établissement permanent si elle fournit des services pendant une période d'au moins 183 jours, tandis que, d'après le modèle de l'OCDE, une entreprise possède un établissement permanent uniquement si elle fournit des services par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires qui, selon le commentaire des dispositions correspondantes, doit normalement exister depuis plus de six mois.

23. Le succès rencontré par les modèles de convention fiscale de l'ONU et de l'OCDE est remarquable. La quasi-totalité des conventions fiscales existantes s'en inspirent. Leur large acceptation et l'uniformisation de nombreuses règles d'imposition internationales qui en découle ont beaucoup favorisé la réduction de la double imposition.

24. Modifier les modèles de convention pour en corriger les défauts ou tenir compte des nouvelles évolutions est une tâche extrêmement complexe. Une des difficultés tient au fait que le seul moyen pour les pays de mettre en conformité leurs conventions fiscales existantes avec une révision des modèles de convention est de renégocier pratiquement tous les traités en vigueur. En revanche, les commentaires relatifs aux modèles de convention sont beaucoup plus faciles à modifier. Ainsi, lorsqu'un commentaire est révisé, il est possible pour les autorités fiscales nationales d'interpréter les traités existants à la lumière du commentaire sans avoir à renégocier les textes eux-mêmes.

25. À la différence du modèle de convention de l'ONU, le modèle de l'OCDE tient compte des positions des pays membres de l'OCDE. Les pays membres qui sont en désaccord avec telle ou telle disposition du modèle de convention ont la possibilité de formuler des réserves. Par ces réserves, qui accompagnent les commentaires relatifs aux articles du modèle de convention, les pays peuvent indiquer quelles dispositions ils n'ont pas l'intention d'insérer dans leurs conventions fiscales. La plupart des pays ont formulé des réserves sur telle ou telle disposition. Par exemple, plusieurs pays ont émis des réserves sur l'article 12 relatif aux redevances en indiquant leur intention de les imposer à la source.

26. Les commentaires du modèle de convention de l'OCDE s'accompagnent également d'observations formulées par les pays sur certaines dispositions. Les observations servent à marquer un désaccord avec l'interprétation des dispositions du traité donnée dans les

commentaires. Le pays qui formule une observation ne rejette pas la disposition du modèle (autrement dit, il ne formule pas de réserve). L'objet d'une observation est d'indiquer que le pays insérera la disposition en question dans ses conventions mais qu'il en fera une interprétation et une application différentes de celles indiquées dans les commentaires.

VI. Contenu d'une convention fiscale type

27. La partie qui suit décrit brièvement la structure et les principales dispositions d'une convention fiscale bilatérale inspirée des modèles de convention de l'ONU et de l'OCDE.

28. Le chapitre I regroupe l'article 1, qui précise les personnes visées par la convention, soit en général les résidents des deux États contractants, et l'article 2, qui décrit les impôts visés par la convention, soit généralement les impôts sur le revenu et sur la fortune prélevés par les États contractants et leurs subdivisions politiques.

29. Le chapitre II définit les principaux termes employés dans la convention, notamment les termes généraux (art. 3) ainsi que les notions de «résident» (art. 4) et d'«établissement permanent» (art. 5).

30. Le chapitre III porte sur ce qu'on appelle souvent les règles distributives de la convention. Les articles 6 à 21 portent sur les différents revenus que tire un résident d'un État contractant. En général, ces dispositions précisent si un seul État contractant ou les deux — l'État dans lequel le contribuable est résident (le pays de résidence) et l'État dans lequel le revenu a sa source (le pays de la source) — peut ou peuvent imposer le revenu et si le taux d'imposition est limité. Les articles et les différents types de revenus sont les suivants:

Article 6 — Revenus immobiliers;

Article 7 — Bénéfices des entreprises;

Article 8 — Navigation maritime, intérieure et aérienne;

Article 9 — Entreprises associées et prix de transfert;

Article 10 — Dividendes;

Article 11 — Intérêts;

Article 12 — Redevances;

Article 13 — Gains en capital;

Article 14 — Professions indépendantes et libérales;

Article 15 — Revenus d'emploi;

Article 16 — Tantièmes et rémunérations du personnel de direction;

Article 17 — Artistes (du spectacle) et sportifs;

Article 18 — Pensions et prestations de sécurité sociale;

Article 19 — Fonctions publiques;

Article 20 — Étudiants, stagiaires et apprentis;

Article 21 — Autres revenus (soit tous les revenus qui ne sont pas traités dans les articles 6 à 20).

31. Le chapitre IV porte sur l'imposition de la fortune (et non du revenu de la fortune).

32. Le chapitre V présente les deux méthodes possibles pour éliminer les doubles impositions: l'article 23 A (méthode d'exemption) et l'article 23 B (méthode d'imputation). En général, si l'État contractant où le revenu a sa source est autorisé par les articles 6 à 21 à imposer le revenu, l'État contractant dont le contribuable est résident a l'obligation d'éliminer la double imposition. Selon la méthode d'exemption, le pays de résidence exempte les revenus. Selon la méthode d'imputation, le pays de résidence impose les revenus mais accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus, une déduction d'un montant égal à l'impôt sur le revenu payé dans le pays de la source.

33. Le chapitre VI est intitulé «Dispositions spéciales». L'article 24 prévoit une protection contre diverses formes d'imposition discriminatoire opérées par les pays de la source et de résidence. Les articles 25, 26 et 27 envisagent différentes formes de coopération administrative entre les États contractants. L'article 25 organise une procédure amiable pour régler les différends relatifs à l'application de la convention. L'article 26 porte sur l'échange de renseignements entre les États. L'article 27 définit les règles d'assistance en matière de recouvrement des impôts. L'article 28 dispose simplement que rien dans la convention ne porte 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.

34. Le chapitre VII fixe les règles relatives à l'entrée en vigueur et à la dénonciation de la convention.

VII. Rapports entre conventions fiscales et droit interne

35. Dans bien des pays, l'articulation entre les conventions fiscales et le droit fiscal interne est complexe. En principe, les dispositions de la convention prévalent sur le droit interne. Dans certains pays (comme en France, par exemple), ce principe a valeur constitutionnelle. Dans bien d'autres, le droit interne autorise l'État à légiférer à l'encontre des dispositions d'une convention fiscale. En effet, la suprématie législative du parlement est un principe fondamental dans bon nombre de démocraties parlementaires. Aussi, il est clair que ces pays peuvent adopter des lois qui prévalent sur les conventions fiscales. Toutefois, les tribunaux de ces pays peuvent demander au législateur d'indiquer expressément son intention de passer outre à une convention avant de donner effet à une loi interne divergente. Les tribunaux peuvent également s'efforcer de concilier des dispositions apparemment divergentes entre le traité et le droit interne.

36. En règle générale, les conventions fiscales s'appliquent à l'ensemble des impôts sur le revenu et sur la fortune prélevés par les États contractants, y compris les impôts perçus par les autorités provinciales (subdivisions politiques) et locales et autres autorités

infranationales. Dans certains États fédéraux cependant, l'administration centrale ne peut, en vertu de la constitution ou de la tradition, signer des conventions fiscales qui limitent les pouvoirs d'imposition des autorités infranationales. Aussi, les conventions fiscales signées par ce type d'État ne s'appliquent-elles qu'aux impôts fédéraux. Il en est ainsi du Canada et des États-Unis d'Amérique. Dans ce cas, les autorités infranationales peuvent imposer des impôts que l'administration centrale ne pourrait imposer.

37. En général, les conventions fiscales n'imposent pas d'impôts. L'impôt relève du droit interne. Par conséquent, les conventions fiscales limitent les impôts imposés par un État. De fait, les conventions fiscales ont surtout tendance à alléger le fardeau fiscal. De même, elles n'octroient aucun droit d'imposition, contrairement à ce qu'on entend souvent. Compte tenu de ce principe fondamental, il est généralement utile, avant d'appliquer les dispositions d'une convention fiscale, de déterminer si la somme concernée est assujettie à l'impôt national. Dans la négative, il n'est pas utile d'examiner la convention. Par exemple, si une convention signée entre le pays A et le pays B prévoit que les intérêts versés par un résident de l'un des États à un résident de l'autre État sont soumis à une retenue à la source de 15% maximum et si, selon le droit interne du pays A, les intérêts versés par une société résidente à un créancier indépendant résidant dans le pays B sont non imposables dans le pays A, la convention ne donne pas au pays A le droit d'imposer une retenue à la source de 15%.

38. Toutefois, la question de savoir si les conventions fiscales permettent d'imposer des impôts indépendamment du droit interne relève du droit interne. Selon le droit interne de quelques pays, dont la France, ces pays ont le droit d'assujettir à l'impôt toute somme que la convention n'interdit pas d'imposer.

39. Les dispositions des conventions fiscales ne sauraient se substituer complètement à celles du droit interne. Prenons le cas, par exemple, d'une personne qui est considérée comme un résident du pays A selon le droit interne du pays A et comme un résident du pays B d'après le droit interne du pays B. Si cette personne est considérée comme un résident du pays A au regard de la règle de détermination de la résidence prévue par la convention liant le pays A et le pays B (le paragraphe 2 de l'article 4 (Résident) des modèles de convention de l'ONU et de l'OCDE prévoit une série de règles destinées à déterminer, aux fins de la convention, de quel pays est résident une personne qui est considérée comme un résident de deux pays), elle est un résident du pays A aux fins de la convention mais demeure un résident du pays B aux fins du droit interne dans tous les domaines non visés par la convention. Ainsi, par exemple, si cette personne verse des dividendes, des intérêts ou des redevances à des non-résidents du pays B, elle est assujettie à toute retenue à la source imposée par le pays B sur ces sommes car elle demeure un résident du pays B.

40. Parfois, certains pays adoptent des lois modifiant ou annulant l'interprétation donnée à une convention fiscale par un tribunal national. Ces lois, lorsqu'elles sont adoptées de bonne foi, n'enfreignent pas nécessairement les obligations conventionnelles. Bien souvent, le pays qui agit ainsi se concerte avec les autres pays parties à ses conventions fiscales pour prouver sa bonne foi et éviter les malentendus.

41. Certains pays peuvent chercher à éviter que certaines lois fiscales nationales soient attaquées en justice sur le fondement des conventions fiscales qu'ils ont signées en prévoyant que la nouvelle loi l'emporte sur toute disposition conventionnelle contradictoire. Les dispositions les plus connues et les plus controversées sont probablement celles que les États-Unis ont adoptées. Cela dit, d'autres pays l'ont également fait dans certains cas. Les conventions prévoient des obligations que les États sont tenus d'assumer solennellement, sauf en cas de circonstances exceptionnelles. Cependant, les pays doivent pouvoir modifier leur fiscalité pour qu'elle reste actuelle et pour régler les problèmes d'interprétation.

42. Bon nombre des dispositions des conventions fiscales ne s'appliquent pas indépendamment du droit interne car elles renvoient expressément au sens donné aux termes en droit interne. Ainsi, par exemple, l'article 6 (Revenus immobiliers) dispose que les revenus tirés de biens immobiliers situés dans un pays sont imposables dans ce pays. Aux fins de cette disposition, le terme «biens immobiliers» a le sens que lui attribue le droit interne du pays dans lequel se trouve le bien. En outre, le paragraphe 2 de l'article 3 (Définitions générales), qui est examiné ci-après, prévoit que tout terme ou expression qui n'est pas défini dans la convention a le sens que lui attribue le droit du pays appliquant la convention. À l'inverse, dans certains pays dont le droit utilise des termes ou expressions qui sont également employés dans la convention, le sens à leur donner aux fins du droit interne peut être celui que leur attribue la convention.

VIII. Objectifs des conventions fiscales

43. D'une manière générale, une convention fiscale a pour objectif de faciliter les échanges et les investissements transfrontières en éliminant les entraves fiscales à ces activités. Cet objectif général est complété par plusieurs objectifs opérationnels plus spécifiques.

44. L'objectif opérationnel le plus important des conventions fiscales bilatérales est sans doute l'élimination de la double imposition. Si les revenus provenant du commerce et de l'investissement transfrontaliers étaient systématiquement imposés par plus d'un pays sans donner lieu à un quelconque dégrèvement fiscal, cette double imposition ne manquerait manifestement pas de décourager le commerce et les investissements. Plusieurs des dispositions organiques d'une convention fiscale bilatérale typique visent à réaliser cet objectif. Ainsi, le paragraphe 2 de l'article 4 du Modèle de convention des Nations Unies (Résident) énonce des critères permettant d'établir le lieu de résidence et de déterminer qu'une personne assujettie à l'impôt qui réside dans deux États est considérée comme résidente seulement dans l'un des États aux fins de la convention. D'autres dispositions limitent ou éliminent les impôts du pays de la source sur certains types de revenu et exigent des pays de résidence qu'ils appliquent des dégrèvements sous forme de crédit pour impôts étrangers ou d'exonération d'impôt sur les revenus de source étrangère.

45. Au départ, les conventions fiscales visaient presque exclusivement à résoudre le problème de la double imposition. Les entreprises multinationales faisaient face à des risques importants de double imposition, car rares étaient les pays qui accordaient unilatéralement un dégrèvement pour

double imposition, et les réseaux de conventions commençaient tout juste à voir le jour. Les solutions qu'offrent les conventions à la plupart des principaux problèmes de double imposition ont toutefois été formulées au milieu du XXe siècle et sont à présent généralement acceptées par les États lorsqu'ils adhèrent aux conventions fiscales. L'exception majeure est le problème de la double imposition découlant de l'absence de conformité dans l'application par les pays du principe de pleine concurrence lorsqu'ils fixent les prix des transferts pour les transactions entre personnes apparentées.

46. L'accent qui a traditionnellement été mis sur l'élimination de la double imposition ne doit pas faire perdre de vue le fait que la plupart des conventions fiscales ont un autre objectif opérationnel tout aussi important, à savoir la prévention de la fraude et de l'évasion fiscales ou double non-imposition. Autrement dit, le principe fondamental est que les conventions devraient s'appliquer de manière à ce que les revenus soient imposés une fois et une seule fois. Cet objectif est la contrepartie de l'élimination de la double imposition. Tout comme la double imposition constitue un obstacle injustifié au commerce international, la tolérance de la fraude et de l'évasion fiscales introduit un élément d'incitation injustifié dans les échanges internationaux. Si l'élimination de la fraude et de l'évasion fiscales constitue un objectif de la plupart des conventions fiscales qui est reconnu aussi bien par l'Organisation des Nations Unies que par l'OCDE, il n'y a pas beaucoup de dispositions dans les conventions fiscales typiques qui sont de nature à réaliser cet objectif.

47. Outre les deux principaux objectifs opérationnels susmentionnés, les conventions fiscales ont plusieurs autres objectifs subsidiaires. L'un de ces objectifs est l'élimination de la discrimination à l'égard des nationaux étrangers et des non-résidents. Tout pays qui conclut une convention veut s'assurer que ses résidents qui opèrent dans l'autre État contractant sont traités de la même manière que les résidents de cet État qui exercent des activités similaires. Un deuxième objectif subsidiaire est de faciliter la coopération administrative entre les États contractants. Cette coopération administrative a trois principales dimensions, à savoir l'échange de renseignements, l'assistance en matière de recouvrement des impôts et le règlement des différends.

48. L'échange de renseignements dans une convention fiscale typique peut être un important outil de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et permet de s'assurer que les contribuables bénéficient des dispositions de la convention. Les modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE prévoient tous les deux que chaque État contractant prête assistance au recouvrement des créances fiscales mis en recouvrement par l'autre État comme s'il s'agissait de ses propres créances. Enfin, la plupart des conventions prévoient un mécanisme de règlement des différends — la procédure amiable — concernant l'application de la convention. Il est souvent fait recours à cette procédure pour régler les différends relatifs aux prix des transferts.

49. L'un des effets les plus importants des conventions fiscales est de donner aux contribuables une certaine certitude au sujet des conséquences fiscales des investissements transfrontières. Cette certitude constitue un important facteur de facilitation de tels investissements. La durée de vie moyenne des conventions fiscales est de 15 ans environ.

De ce fait, les investisseurs non-résidents savent que quels que soient les changements qui interviennent dans la législation fiscale du pays de la source, les limitations prévues dans la convention sur le droit de ce pays d'imposer les revenus continueront de s'appliquer. Ainsi, si la société A, qui réside dans le pays A, accorde à des résidents du pays B des licences pour l'utilisation de biens incorporels développés par la société A, celle-ci saura, par exemple, que le taux de prélèvement sur les redevances prévu dans la convention entre le pays A et le pays B continuera de s'appliquer même si le pays B augmente le taux applicable en droit interne.

50. Bien que cette question ne soit pas nécessairement un des objectifs d'une convention fiscale, la répartition entre deux États contractants des recettes fiscales provenant des activités transfrontières est certainement un effet de la convention. Les négociateurs de ces conventions devraient donc être extrêmement sensibles au fait que les dispositions des conventions qu'ils négocient détermineront le montant des recettes fiscales qui sera soumis à la fiscalité nationale. Ainsi, si un pays convient d'un taux d'imposition de 5% sur les intérêts au titre de l'article 11 (Intérêts), l'impôt sur les intérêts payés par les résidents du pays aux créanciers résidents de l'autre pays sera limité à 5% du total de l'intérêt payé, les recettes fiscales de l'autre pays correspondant au taux d'impôt auquel ce pays assujettit ses résidents moins les 5% payés au pays de la source.

IX. Interprétation des conventions fiscales

51. L'interprétation des conventions fiscales est un exercice auquel doivent s'adonner les contribuables, les autorités fiscales et les tribunaux nationaux. Dans une perspective simpliste, ces conventions peuvent être interprétées largement pour donner effet aux objectifs qu'on leur prête ou étroitement en s'en tenant à leur formulation littérale.

52. L'interprétation des conventions fiscales présente quelques similarités avec celle des législations fiscales nationales. Ainsi, le sens des mots, le contexte dans lequel ils sont utilisés et l'objet des dispositions sont généralement importants pour interpréter aussi bien les conventions que les législations fiscales nationales. Les autorités fiscales et les tribunaux peuvent avoir tendance à interpréter les conventions fiscales de la même manière qu'ils interprètent les législations fiscales nationales, mais il existe entre ces instruments plusieurs différences importantes, notamment les suivantes:

- (a) Toute convention fiscale faisant intervenir deux États contractants, les questions d'interprétation devraient être réglées compte tenu des intentions et des attentes mutuelles des deux parties;
- (b) Les conventions fiscales s'adressent à un plus vaste auditoire que les législations nationales, à savoir aussi bien aux gouvernements qu'aux contribuables de chaque pays;
- (c) Les termes utilisés dans les conventions fiscales diffèrent fréquemment de ceux utilisés dans les législations nationales. Ainsi, le Modèle de convention des

Nations Unies utilise le terme «entreprise», qui n'est pas utilisé dans la législation nationale de nombreux pays;

- (d) Les conventions fiscales ont principalement pour vocation d'assurer un dégrèvement, comme il est indiqué plus haut; elles n'imposent pas d'impôt;
- (e) Les modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE et leurs commentaires n'ont pas d'équivalents dans le contexte des législations fiscales nationales.

53. Compte tenu de ces différences, la question se pose de savoir s'il ne faudrait pas adopter une autre approche interprétative dans le cas des conventions fiscales.

54. Les conventions fiscales étant des traités, leur interprétation est régie par la Convention de Vienne sur le droit des traités⁶ (Convention de Vienne), qui s'applique à tous les traités et non pas seulement aux conventions fiscales. De nombreux pays ont signé cette convention et sont liés par ses dispositions. Toutefois, même ceux qui ne l'ont pas fait peuvent être liés par ces dispositions parce que celles-ci représentent une codification du droit international coutumier, qui est contraignant pour tous les pays.

55. La règle générale d'interprétation énoncée au paragraphe 1 de l'article 31 de la Convention de Vienne est la suivante:

Un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but.

56. Selon le paragraphe 2 de l'article 31, le contexte d'un traité comprend, outre le texte du traité, tout accord ayant rapport au traité, qui est intervenu entre les parties à l'occasion de la conclusion du traité, ainsi que tout instrument établi par une des parties et accepté par les autres parties. Ainsi, les États-Unis produisent une explication technique pour chacune de ses conventions fiscales et le Canada a annoncé publiquement qu'il acceptait l'explication technique que les États-Unis avaient donnée de la Convention entre le Canada et les États-Unis.⁷ En outre, selon le paragraphe 3 de l'article 31, il doit être tenu compte, en même temps que du contexte, de tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité, de toute pratique ultérieurement suivie dans l'application du traité et de toute règle pertinente de droit international applicable. Par conséquent, si par exemple les autorités compétentes de deux États passent un accord au sujet de l'interprétation d'un traité, on pourrait prétendre que cet accord devrait être pris en compte aux fins de l'interprétation du traité tout comme s'il était inclus dans le traité lui-même.

57. L'approche interprétative énoncée au paragraphe 1 de l'article 31 de la Convention de Vienne tombe logiquement sous le sens. De toute évidence, il est normal que la première étape du processus d'interprétation examine le sens ordinaire des termes utilisés dans le traité, mais ces termes doivent se lire dans le contexte du traité dans son ensemble

⁶ *Convention de Vienne sur le droit des traités*, Vienne, 23 mai 1969.

⁷ Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu [et sur la fortune], Washington, 26 septembre 1980, telle que modifiée.

parce que le sens des mots est toujours fonction du contexte dans lequel ils sont utilisés. Enfin, il est également normal d'interpréter les termes d'un traité à la lumière de son but parce que, de toute évidence, les États contractants tentent d'accomplir quelque chose en concluant le traité et en s'entendant sur ses termes.

58. Bien que le paragraphe 1 de l'article 31 de la Convention de Vienne tombe sous le sens, force est de reconnaître qu'il est vague et ne donne pas clairement d'orientation utile pour l'interprétation des traités. Plus important encore, il n'indique pas (et il faut dire qu'il serait pratiquement impossible à des règles d'interprétation de le faire d'une manière raisonnable) quel poids donner au sens ordinaire des mots, au contexte et au but des dispositions pertinentes du traité dans un cas particulier. Ainsi, en cas de divergence entre le sens ordinaire des termes et le but de la disposition pertinente, le paragraphe 1 de l'article 31 n'indique pas de quelle manière cette divergence devrait être résolue.

59. À l'article 32 de la Convention de Vienne, il est indiqué qu'il peut être fait appel à d'autres éléments dénommés «moyens complémentaires d'interprétation», notamment aux travaux préparatoires et aux circonstances dans lesquelles le traité a été conclu, pour confirmer le sens résultant de l'application de l'article 31, ou déterminer le sens lorsque l'interprétation donnée conformément à l'article 31 laisse le sens ambigu ou obscur; ou conduit à un résultat absurde ou déraisonnable.

60. Bien que les modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE et les commentaires auxquelles ils ont donné lieu soient des sources importantes pour l'interprétation des conventions fiscales, ils ne sont certainement pas contraignants. Leur statut juridique au regard des dispositions de la Convention de Vienne est ambigu. À première vue, ils semblent constituer des moyens complémentaires d'interprétation au sens de l'article 32. S'il en est ainsi, ils seraient d'une importance et d'un intérêt limités parce qu'ils ne pourraient servir qu'à confirmer le sens résultant de l'application de l'article 31 ou, comme il est indiqué plus haut, à déterminer le sens lorsque l'interprétation donnée conformément à l'article 31 laisse le sens ambigu ou obscur; ou conduit à un résultat absurde ou déraisonnable. Le Comité d'experts des Nations Unies et l'OCDE n'entendent pas limiter ainsi le rôle des modèles de convention et des commentaires. Dans l'introduction du Modèle de convention des Nations Unies, il est indiqué que si les dispositions du Modèle de convention et les commentaires ne sont pas en soi exécutoires et s'il ne faut pas y voir des recommandations formelles, ils entendent «faciliter la négociation, l'interprétation et l'application pratique des traités fiscaux», les acteurs s'inspirant des différentes dispositions. De même, au paragraphe 29 de l'introduction au Modèle de convention de l'OCDE, il est indiqué que les commentaires «peuvent être très utiles dans l'application et l'interprétation des conventions et en particulier dans le règlement des différends éventuels». Il est toutefois difficile de justifier l'intégration des modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE et de leurs commentaires dans le contexte d'un traité au sens de l'article 31 de la Convention de Vienne, en particulier si le traité faisant l'objet d'une interprétation a été conclu avant la formulation du commentaire révisant un aspect particulier.

61. Bien que le statut de la Convention modèle et des commentaires de l'OCDE au regard de la Convention de Vienne soit un sujet de controverse dans les cercles de fiscalistes internationaux, il semble que la question soit purement théorique et ne revête guère une importance pratique. En effet, dans presque tous les pays, les tribunaux qui sont saisis d'affaires portant sur des conventions fiscales attachent habituellement un grand poids aux modèles de convention et aux commentaires.

62. Il est important que les conventions fiscales soient interprétées de la même façon dans les deux pays contractants (principe de l'interprétation commune), sinon les revenus pourraient être l'objet d'une double imposition ou non-imposition, ce qu'illustre l'exemple suivant. S, résident d'un pays A, exerce une activité dans un pays B pendant plus de 183 jours au profit d'une société C. Cette activité résulte en la création d'un produit du travail utilisé par la société C. S perçoit de la société C une rémunération qui est considérée au regard de la législation du pays B comme une rémunération pour des services rendus dans le pays B. Par contre, le pays A considère le paiement comme une redevance permettant à la société C d'utiliser le produit du travail de S. Selon la convention fiscale entre les deux pays, les rémunérations perçues pour des services personnels sont imposables dans l'État de la source et les redevances sont imposables exclusivement dans l'État de résidence (comme elles le sont sous l'article 12 (Redevances) du Modèle de convention de l'OCDE). Dans ces conditions, S sera soumis à une double imposition à moins que les autorités compétentes des deux pays ne résolvent la question.

63. Certains pays ont plus d'une langue officielle. Lorsque ces pays concluent des conventions fiscales, il pourrait y avoir de multiples versions officielles de la convention dans diverses langues. Selon l'article 33 de la Convention de Vienne, lorsqu'un traité a été authentifié en plusieurs langues, son texte fait également foi dans chacune de ces langues à moins qu'une disposition du traité ne précise qu'une version l'emporte sur les autres en cas de divergence. Certains pays comme la Chine, qui concluent leurs conventions fiscales en plusieurs langues, indiquent que c'est la version anglaise qui l'emporte en cas de divergence.

64. Outre cette disposition de la Convention de Vienne, les conventions fiscales établies sur la base des modèles des Nations Unies et de l'OCDE contiennent une règle d'interprétation interne. Le paragraphe 2 de l'article 3 (Définitions générales) de ces modèles de convention prévoit que pour l'application de la convention, tout terme ou expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue le droit de cet État. Ainsi, l'application des dispositions du paragraphe 2 de l'article 3 implique une réponse aux trois questions suivantes:

- (a) Le traité contient-il une définition du terme?
- (b) Si le traité ne contient pas une définition du terme, quel est le sens qui lui est attribué dans le pays (qui n'est pas nécessairement la définition que lui donne le droit interne)?
- (c) Le contexte du traité exige-t-il une interprétation différente du sens qui lui est attribué dans le pays?

65. La première étape n'est pas aussi simple qu'elle paraît. Par exemple, certaines définitions dans les conventions fiscales sont inclusives. Selon le paragraphe 1 a) de l'article 3, «le terme "personne" comprend les personnes physiques, les sociétés et tous autres groupements de personnes». Par contre, la définition du terme «société» donnée au paragraphe 1 b) de l'article 3 est exclusive («le terme "société" désigne...»). En règle générale, une définition inclusive signifie que le terme a un sens ordinaire auquel s'ajoutent les éléments qui sont spécifiquement mentionnés. Le paragraphe 2 de l'article 3 devrait s'appliquer pour déterminer le sens ordinaire qu'attribue le droit interne aux termes qui sont définis de manière inclusive, tels que «personne», bien que ce ne soit pas tout à fait clair. En outre, les définitions données dans le traité contiennent souvent des termes qui ne sont pas définis. Par exemple, les termes «personnes physiques» et «groupement de personnes» à l'alinéa a) du paragraphe 1 de l'article 3 ne sont pas définis. Ces termes devraient également tirer leur sens du droit interne, conformément au paragraphe 2 de l'article 3, bien que, ici encore, le résultat ne soit pas tout à fait clair.

66. Il pourrait également être difficile de déterminer le sens d'un terme au regard du droit interne. La législation fiscale d'un État s'applique en général aux conséquences juridiques des transactions et au statut juridique des personnes au regard du droit commun. Le paragraphe 2 de l'article 3 constate explicitement que le sens donné dans un pays à un terme utilisé dans un traité peut se fonder sur le droit général applicable dans le pays plutôt que sur le droit fiscal national. Toutefois, lorsque le droit fiscal d'un État donne un sens à un terme non défini dans un traité, le paragraphe 2 de l'article 3 prévoit que le sens attribué à ce terme par le droit fiscal de cet État prévaut sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cet État. Un terme non défini peut toutefois avoir plus d'un sens aux fins de la législation fiscale d'un pays. Dans ce cas, il faudrait lui donner le sens le plus approprié dans le contexte du traité. Il convient également de noter que le paragraphe 2 de l'article 3 se réfère au «sens» que le droit d'un État attribue à un terme non défini, et non pas à la définition donnée à ce terme. Un terme peut ne pas être défini aux fins de la législation fiscale d'un pays, mais en supposant qu'il soit utilisé en droit interne, il devrait avoir un sens ordinaire.

67. La dernière étape de l'application du paragraphe 2 de l'article 3 est de considérer si le contexte du traité exige l'utilisation d'un sens différent de celui que le droit interne attribue à un terme. Pour cette raison, il est nécessaire d'examiner les autres sens du terme aux fins du traité et de voir si l'un d'eux est plus approprié dans le contexte du traité que celui que lui attribue le droit interne. Les questions qui devraient être examinées dans cette analyse sont notamment les suivantes:

- Le sens ordinaire du terme comparé à celui que lui attribue le droit fiscal du pays;
- Le sens que lui attribue le droit fiscal de l'autre pays;
- Le but de la disposition pertinente du traité;
- Les éléments extrinsèques, tels que les commentaires aux modèles de convention des Nations Unies et de l'OCDE.

68. Certains fiscalistes internationaux font valoir qu'en appliquant le paragraphe 2 de l'article 3, il faudrait donner autant que possible aux termes non définis un sens indépendant du droit interne (un sens propre au traité ou un sens fiscal international), et n'adopter qu'en dernier recours le sens que leur attribue le droit interne. D'autres fiscalistes font valoir que le paragraphe 2 de l'article 3 accorde une préférence aux sens qu'attribue le droit interne parce que celui qui est retenu pour le traité ne prévaut que si le contexte l'exige. Selon eux, l'utilisation du mot «exige», impose une énorme responsabilité à ceux qui tentent de justifier le sens qu'ils veulent donner à un terme du traité.

69. La formulation du paragraphe 2 de l'article 3 n'établit pas clairement de préférence pour le sens que le droit interne ou le traité attribue aux termes non définis. Ainsi, le sens des termes non définis dans une convention fiscale devrait être déterminé compte tenu de toutes les informations pertinentes et du contexte dans son ensemble.

70. Une autre question importante d'interprétation qui prête à controverse en ce qui concerne le paragraphe 2 de l'article 3 du Modèle de convention de l'OCDE est de savoir si le sens d'un terme est celui qui existait en droit interne lorsque le traité a été conclu (approche statique) ou en droit interne tel qu'amendé de temps en temps (approche évolutive). Le paragraphe 2 de l'article 3 du Modèle de convention de l'OCDE a été amendé en 1995 pour indiquer clairement que le paragraphe 2 de l'article 3 doit s'appliquer selon l'approche évolutive. Un amendement correspondant a été apporté au Modèle de convention des Nations Unies de 2001. L'approche évolutive permet au traité de tenir compte des changements qui interviennent en droit interne sans qu'il soit nécessaire de renégocier l'instrument. Un inconvénient de cette approche est qu'elle permet effectivement à un pays d'amender unilatéralement la convention fiscale qu'il a conclue avec un autre pays en modifiant certaines parties de son droit interne. Ainsi, un amendement au droit interne qui modifie sensiblement ce qui a été négocié entre les deux pays et que ni l'un ni l'autre pays n'avait envisagé, revient en fait à changer unilatéralement les termes d'un traité et peut être rejeté comme étant contraire aux dispositions de l'article 26 de la Convention de Vienne (*pacta sunt servanda*).